



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة: علوم إقتصادية

التخصص: محاسبة وجباية

بعنوان

مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير

" دراسة حالة مؤسسة إنتاج مواد التنظيف "بسعيدة "

ENAD SHYMICA

* تحت إشراف الأستاذة:

* حورمل سليمة

* من إعداد الطلبة

* رقيق بن عامر

* شلالى محمد البشير

* أعضاء لجنة المناقشة:

* الأستاذة(ة) : جلولى محمد رئيساً

* الأستاذة(ة): معاريف محمد ممتحناً

السنة الجامعية: 2017/2016

كلمة شكر

الحمد والشكر لله تعالى أولا وأخيرا على نعمة التوفيق
وسداد الخطى في الطريق
ثم الشكر الجزيل لمن قدم لنا يد العون بأسلوب أو بآخر
ونخص بالذكر:

الأستاذة حرمل سليمة على قبول الإشراف على المذكرة اهتمامها وتوجيهها
لنا وكذا أساتذة و عمال كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
وكما لا ننسى جميع عمال مؤسسة إنتاج مواد التنظيف بسعيدة (enad shymeca)

وفي الأخير إلى كل من ساعدنا في انجاز في هذا العمل من بعيد أو قريب بنصيحة
.....أو بكلمة طيبة.....

الإهداء

بسم الله والحمد لله الذي أعاننا ووفقنا في انجاز
هذا البحث والصلاة والسلام على
أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
نهدي هذا العمل إلى من جعل الله الجنة تحت قدميهما
وصاحبها الفضل الكبير* الوالدين*
وإلى كل عائلة شلالي وعائلة رقيق
كما لانسى
كل الأصدقاء دون إستثناء



ملخص :

يهدف هذا البحث إلى تبيان مدى الترابط الموجود بين العلم النظري والواقع الملموس من خلال إستعمال مجموعة من الأدوات الرقابية (كالمحاسبة العامة والموازنات ولوحة القيادة) والتي شكلت النقطة المركزية للإشكالية المطروحة، إذ تمحورت هذه الأخيرة حول التحولات الهامة التي مست أدوات مراقبة التسيير، وما واجهته من صعوبات أثناء تطبيقها على واقع غير الذي ولدت فيه مما جعل المسيرين يعيدون تكييفها بما يتناسب والظروف السائدة. ووسعنا نطاق هذا البحث لنشمل من خلاله دراسة حالة حاولنا فيها تطبيق بعض الأدوات الرقابية على إحدى وحدات مؤسسة إنتاج المواد التنظيف بسعيدة.

الكلمات المفتاحية : الأدوات الرقابية، أدوات مراقبة التسيير، المحاسبة العامة، الموازنات، (enad shymeca)

Résume :

Cette recherche vise à identifier le degré d'interdépendance entre la science théorique et la réalité grâce à l'utilisation d'une gamme d'outils réglementaires (comme une comptabilité générale et des budgets et tableau de bord) et constitua le point central du problème à portée de main, puisque ce dernier centré sur les changements importants qui ont touché les outils de contrôle direction, et les difficultés rencontrées au cours demande à la non-réalité est né, rendant les directeurs re adaptée en fonction de la situation.

Et nous avons étendu cette recherche d'inclure à travers l'étude de cas, que nous avons essayé d'appliquer certains textes réglementaires sur une unités d'entreprises de production de matériel de nettoyage.

Mots clés : textes réglementaires, contrôle de gestion, comptabilité, budget, (enad shymeca)

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
III	التشكرات
IV	الإهداء
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
01	المقدمة العامة
06	<u>الفصل الأول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير.</u>
07	مقدمة الفصل الأول
08	المبحث الأول : نظرة عامة حول مراقبة التسيير .
08	المطلب الأول : التطور التاريخي لمراقبة التسيير .
11	المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير وأنواعها .
16	المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير وأهدافها .
20	المبحث الثاني : الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير مسارها وخطواتها .
20	المطلب الأول : الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير .
23	المطلب الثاني : مسار مراقبة التسيير وحدودها .
27	المطلب الثالث : خطوات مراقبة التسيير .
30	خاتمة الفصل الأول
31	<u>الفصل الثاني : الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير</u>
32	مقدمة الفصل الثاني

33	المبحث الأول :الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
33	المطلب الأول : المحاسبة العامة والموازنات التقديرية
45	المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة كنظام للمعلومات
75	المطلب الثالث : التحليل المالي كأداة لقياس أداء المؤسسة
89	المبحث الثاني : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
89	المطلب الأول: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
96	المطلب الثاني : لوحة القيادة الاستشرافية
106	المطلب الثالث : القياس المقارن (المقارنة المرجعية)
112	خاتمة الفصل الثاني
113	الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير (دراسة تطبيقية لمؤسسة ENAD SHYMECA)
114	مدخل للفصل التطبيقي
115	المبحث الأول : مؤسسة إنتاج مواد التنظيف
115	المطلب الأول : التعريف بوحدة ENAD SHYMECA
116	المطلب الثاني : نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي ENAD SHYMECA
118	المطلب الثالث : كيفية ومراحل الإنتاج ENAD SHYMECA
119	المبحث الثاني : مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة ENAD SHYMECA
119	المطلب الأول : حقيقة المحاسبة العامة في مؤسسة ENAD SHYMECA
125	المطلب الثاني : نظام الموازنات التقديرية داخل قسم مصلحة التخطيط التخطيط ومراقبة التسيير ENAD SHYMECA
129	خاتمة الفصل التطبيقي

130	الخاتمة العامة
131	قائمة المصادر والمراجع
136	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	01
38	ميزان المراجعة	02
58	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	03
72	مقارنة بين لوحة القيادة و الأدوات الرقابية الأخرى	04
120	ميزانية الأصول 2015-2016	05
122	ميزانية الخصوم 2015-2016	06
123	جدول حسابات النتائج 2015-2016	07
126	الموازنة التقديرية لسنة 2016 (الوحدة بالمليون)	08

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	مستويات المراقبة في المؤسسة	01
18	أهداف مراقبة التسيير	02
20	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	03
21	مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية	04
22	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	05
25	مسار نظام مراقبة التسيير	06
36	الدورة المحاسبية	07
41	مبادئ الموازنة التقديرية	08
49	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	09
53	طريقة التحميل العقلاني	10
57	طريقة التكلفة المتغيرة	11
69	مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير	12
90	مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	13
91	كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	14
93	تحليل وتصنيف الأنشطة المضيقة للقيمة.	15
102	نموذج عن لوحة القيادة الاستشرافية	16
103	أسباب الانحرافات	17
109	مراحل القياس المقارن كما حددها Robert Camp	18

117	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	19
-----	-------------------------------------	----

المقدمة العامة

مقدمة

في إطار مواكبة التطورات المتسارعة والمتواصلة التي تواجه الكيان الإقتصادي من تبني مفهوم إقتصاد المعارف وزيادة حجم المؤسسات الإقتصادية وتعقد هياكلها، وظهور التطور التكنولوجي السريع، واشتداد حدة المنافسة، أصبح إلزاماً على المؤسسة الإقتصادية توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من إدارة ومساهمين ومتعاملين... الخ، لتساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة ومرونة بشكل يتناسب خاصة مع احتياجات الإدارة لمواجهة مشاكلها المتزايدة وبالكيفية التي تتيح لها اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم .

وبهذا التطور لم تعد وظيفة الرقابة تقتصر على تقديم المعلومات للحكم على نتيجة النشاط وبيان المركز المالي، بل تعدت ذلك وأصبحت أداة لتسيير المؤسسات الإقتصادية وتقييم أدائها، وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها المسطرة مقدماً في شكل خطط وسياسات مترجمة إلى برامج تخطيطية واجب تنفيذها و رقابتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده، وعرف هذا الجانب من التطور في المحاسبة بمراقبة التسيير التي تقوم بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات الإدارة ومساعدتها في التخطيط والرقابة وصنع القرارات المناسبة.

إن الأمر وكما تبرزه الظروف الجديدة يتطلب نظرة شاملة وتوقعية تضم جميع الجوانب والمستويات والأبعاد للمنظمة (المؤشرات المالية والمادية، الداخلية والخارجية). وتعد مراقبة التسيير المجال الذي استطاع أن يحتوي كل هذه النواحي، حيث لا يقتصر دوره على البعد التقني من تخطيط ومتابعة لمختلف أوجه النشاط بل يتعداه إلى التحفيز والتقييم والتنسيق بين أعمال المسيرين، وفي بعض الأحيان يتحول إلى جهاز تستند إليه الإدارات لتجعل المحيط مرئياً، وكذا ردود أفعال الأشخاص.

يرتبط تحول مراقبة التسيير بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها، فغالباً ما تتطور في فترة الصعوبات وفي بعض الأحيان في الحالات الإستعجالية مثل (حدة المنافسة، تكريس في المردوديات، الحاجة إلى التنوع... الخ). وتتطلب هذه الصعوبات معلومات لا يمكن توفيرها بالشكل المرغوب إلا من خلال مراقبة التسيير. والمؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة خاصة الخارجية منها هي المؤسسة التي تتخلى عن علاقتها بمحيطها وبالتالي تحكم على نفسها بالإفلاس .

المقدمة العامة

طرح الإشكالية :

في ظل هذه التحولات التي يشهدها المحيط العالمي للمنظمات ،عرفت المؤسسات الوطنية عدة إصلاحات (إعادة الهيكلة ،إستقلالية المؤسسات ، الخوصصة) نقلتها من اقتصاد موجه تفرض فيه الجهة الوصية أساليب وأدوات التخطيط والتقييم لنشاط المنظمة ،إلى إقتصاد حر لم تُهيأ فيه المؤسسات لحرية التصرف ووجدت نفسها بلا وصي ولا أرضية مناسبة للعمل ،ولا حتى خلفية فكرية أو آلية لمتابعة التطورات التي حدثت لأساليب وأدوات التخطيط وتقييم الأداء ،بل وجدت نفسها في بيئة يكون البقاء فيها للأقوى والأفضل نشاطاً وأداءً ،وهذا أجبر العديد منها على الإنسحاب من مجال المنافسة ،إذ يجد هذا الأخير صعوبة في التكيف مع البيئة الجديدة .

كما أن الأدوات التخطيطية والمقيمة للأداء المطروحة من الناحية النظرية تم إكتشافها في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة صاحبة الفضل في إيجادها .وهذا يعني أن تطبيقها على واقع مؤسساتنا المغاير لن يؤدي إلى النتائج المرغوبة وهذا ما يتطلب منها إعادة تكييفها بما يتناسب وبيئتها أو البحث عن أدوات جديدة تكون أكثر ملائمة .

وأمام هذا الواقع ومن منطلق هذه المعاينة تأتي إشكالية البحث :

ما هو الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في مؤسسة إنتاج مواد التنظيف بسعيدة **enad shymeca** ؟

ومن هذا السؤال سيتم طرح عدة تساؤلات فرعية متكاملة فيما بينها ستكون محل إهتمامنا في هذا العمل :

1- ما هي الأدوات المستعملة في مؤسسة (enad shymeca) لمراقبة التسيير ؟

2- هل يرجع عدم استعمال الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير إلى وجود بعض المعوقات ؟

فرضيات البحث :

1- يقتصر نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة (enad shymeca) فقط على الأدوات الرقابية التقليدية.

2- توجد معوقات تحول دون تطبيق مؤسسة (Enad shymeca) لنظام مراقبة تسيير فعال و تطويره.

المقدمة العامة

أسباب اختيار الموضوع :

أسباب ذاتية : تتمثل في ميلنا الشخصي لموضوع مراقبة التسيير .

أسباب موضوعية : تتمثل في النقاط التالية:

- المكانة البارزة التي أصبحت تحتلها مراقبة التسيير في المنظمات العالمية.
- مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية خصوصاً والأدوات التي تستعين بها في عملية التخطيط وتقييم الأداء
- أهمية موضوعنا مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير لاسيما في إحداث الفروقات الخاصة بالإنتاجية .
- معرفة ما مدى تواجد هذا الموضوع في المؤسسات والتشجيع على الاهتمام بتطبيقه.

أهمية و أهداف الدراسة:

- ✚ تحليل و تقييم نتائج نظام مراقبة التسيير و الخروج باقتراحات و التعرف على نقاط القوة و الضعف الخاصة به.
- ✚ -مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و معرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة.

منهج البحث :

للإجابة على إشكالية بحثنا وإثبات صحة الفرضيات من عدمها، تمت الدراسة بالاعتماد على منهجين هما: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، إذ اعتمدنا في الأول (المنهج الوصفي) على الجانب النظري الذي يشمل الفصلين الأول والثاني . أما المنهج التحليلي فتعلق بالفصل الثالث الذي يمثل الجانب التطبيقي، لمعرفة الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير لدى مؤسسة " Enad shymeca " -بولاية سعيدة - محل دراستنا من أجل إسقاط المضمون النظري على الواقع العملي.

تقسيمات البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع إلى جانبين الجانب النظري مبني على المفاهيم و الدارسات النظرية والجانب التطبيقي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة إنتاج مواد التنظيف " Enad shymeca " وقد تم تقسيم البحث إلى:

✓ الفصل الأول جاء بعنوان مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير والذي بدوره يتكون من :

المقدمة العامة

- نظرة عامة حول مراقبة التسيير : تم التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير وأنواعها ومهامها وأهدافها , والتطور التاريخي لمراقبة التسيير .
- الإرتباط الهرمي لمراقبة التسيير مسارها وخطواتها : وتم التطرق إلى خطوات مراقبة التسيير ومسارها و إرتباطها الهرمي داخل مصالح المؤسسة .
- ✓ الفصل الثاني جاء بعنوان الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير حيث يتكون من :
 - الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير : حيث تم التطرق إلى المحاسبة العامة والموازنات التقديرية , المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة كنظام للمعلومات , التحليل المالي كأداة لقياس أداء المؤسسة .
 - الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير : حيث تطرقنا في هذه الأدوات لحديثه إلى طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، ولوحة القيادة الإستشرافية التي تعتبر إحدى نماذج لوحة القيادة وكذلك إلى القياس المقارن المقارنة (المرجعية) .
- ✓ الفصل الثالث جاء بعنوان الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير (دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad shymeca) الذي تطرقنا فيه إلى تقديم مؤسسة مواد التنظيف Enad shymeca " مع إظهار أدوات مراقبة التسيير المتوفرة لدى المؤسسة إذ أمكننا الحصول على مؤشرات في المحاسبة العامة والموازنة التقديرية بالإضافة إلى لوحة القيادة .

الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في إطار إنجاز هذا البحث على الأدوات التالية:

✚ المراجع والكتب التي صدرت في هذا المجال .

✚ المجلات العلمية المتخصصة .

✚ مقابلات شخصية مع مسيرين وإداريين لدى مؤسسة مواد التنظيف "Enad shymeca"

حدود الدراسة:

المجال المكاني : يتمثل المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بهذه الدراسة الميدانية بمؤسسة مواد التنظيف

" Enad shymeca " والتي تقع في المنطقة الصناعية بولاية سعيدة .

المجال الزمني : لقد قمنا بترقب 2017/04/10 إلى غاية 2017/04/24 قمنا خلالها بتقديم مؤشرات

المقدمة العامة

وإحصائيات تخص المؤسسة .

صعوبات الدراسة: واجهتنا عدة صعوبات أثناء البحث نذكر منها:

+ صعوبة الحصول على المعلومات خاصة تلك الملموسة كالنماذج من المؤسسة إذ تعتبر سرية .

+ صعوبة إسقاط الجانب النظري على الواقع المعاش في المؤسسة الجزائرية.

مرجعية الدراسة :

ارتكزت هذه الدراسة على مجموعة من أطروحات الدكتوراه والماجستير والكتب والمجلات التي كثيراً ما كانت تشمل بمواضيعها أدوات مراقبة التسيير ، إضافة إلى مجموعة من الكتب المتعلقة بالحاسبة التحليلية.

الفصل الأول

مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

مقدمة الفصل :

يعتبر المحيط الخارجي صاحب الدور الأساسي في تحديد أهداف المنظمات إذ يُلزمها على مواكبة التطورات الإقتصادية المتنامية في ظل التنافسية بإستعمال الأدوات والأساليب الحديثة والتي بدورها تحدد المفاهيم والتراكمات الفكرية الهادفة إلى النهوض بالمؤسسة إلى الواقع الأفضل والحال الأمثل . وتعد مراقبة التسيير واحدة من هذه المفاهيم وجزء من عملية التسيير والتي تتولى في ان واحد عمليتي التخطيط والرقابة داخل المنظمات .

وقد خضعت هذه العملية لتحويلات هامة عبر الزمن، حيث تكمن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم و التسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح و الإرشادات اللازمة و الكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي ثم مسارها وحدودها و إرتباطها الهرمي داخل مصالح المؤسسة .

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير.

المبحث الأول : نظرة عامة حول مراقبة التسيير.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

الفرع الأول :مراحل تطور مراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، وهذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية آنذاك، و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة مثل :المحاسبة التحليلية، وطرق رياضية أخرى مثل : بحوث العمليات¹ ... الخ.

هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت في بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديث و من أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد" و "جنرال موتورز" و مؤسسة "Dupont" حيث هذه المؤسسات أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم و تنمية الفعالية الإقتصادية و ذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها و تعددت وظائفها.

و لقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل وهي :

المرحلة الأولى : في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة "المالية" في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط و المنتجات المحققة و المباعاة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب و تطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة "Dupont" سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

المرحلة الثانية : تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف "sloam" والذي وضع "ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات الجديدة وتطويرها.

¹ زاي مريم . عيسى عيدة . مراقبة التسيير كنظام المعلومات. مذكرة شهادة الماستر .البويرة 2011-2012 ص 05

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

المرحلة الثالثة : هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي ظهرت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

المرحلة الرابعة : هذه المرحلة تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية ، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

الفرع الثاني :مراقبة التسيير في مدارس التسيير.

يمكن عرض رؤية لمدارس التسيير فيما يلي² :

1-المدارس الكلاسيكية : كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية ، حيث كان لزاما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها ، وتخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم ولكن رغم هذا فإنه لم يغيب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة وفيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة:

F .W . Taylor : ادخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل .

Dedeaux : قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية و هذا من أجل تقسيم المهام و إلغاء الحركات غير المؤدية لزيادة الإنتاجية.

Max weber : حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير و قواعد للعمل يجب احترامها و السير وفقها من طرف العمال.

H. Fayol : اشتهر بشعاره **p.o.c.c.c** (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق، الرقابة) حيث حدد الوظائف

الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

² زاي مريم . عيسى عبدة مرجع سبق ذكره ص 7 . 8

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

2- مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول إندماج العمال في المؤسسة إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم و تجنب الاستخدام غير الإنساني لهم و جهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إيجاد العلاقات الحسنة بينهم و بين المؤسسة و مالكيها و إدارتها بل و حتى إشراكهم في رسم خطط للمؤسسة و أهدافها الإستراتيجية وذلك لتحفيزهم على زيادة أدائهم.

3- مدرسة نظرية الأنظمة :

لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية و هيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة.

الجدول رقم (01) : أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تطور المؤسسة	تطور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات و الإنجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة.
المقاربة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

المصدر : صفاء لشهب . نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار . مذكرة ماجستير . جامعة الجزائر . 2006.2005 ص 40

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير وأهدافها³

منذ بداية السبعينات من القرن الماضي، قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

- ✓ مسار للتخطيط، ولتسيير الموازنات ومراقبتها.
- ✓ بنية سليمة مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
- ✓ نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف - وسائل).

بعد ذلك، أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث وسائله واستعمالاته وأهدافه.

- قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين " المراقبة " و "التسيير " لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى⁴.

- **المراقبة** : و هي إحدى عناصر وظائف العملية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام رقابة يقارن بها هذا الأداء , وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الايجابية التي يتم تعزيزها والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلا, وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة .

- **التسيير** : يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المسطرة، وتتم هذه الطريقة حسب سيرورة التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات⁵.

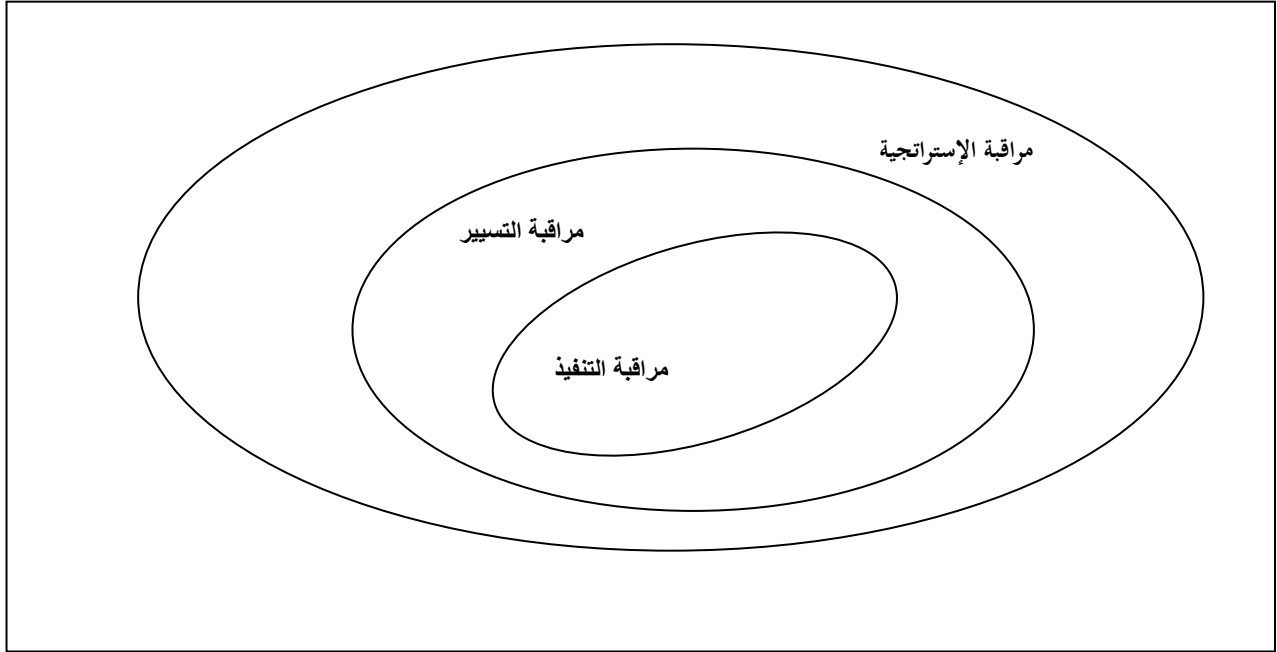
³ دادة عبد الحميد. أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على إتخاذ القرارات داخل المؤسسة. مذكرة الماجستير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014 ص19

⁴ بولال سهيلة. مراجعة مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماستر . جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014-2015 ص 5-6

⁵ عبد الرزاق بن حبيب. اقتصاد المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر . 2000. ص103

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الشكل رقم: (01) مستويات المراقبة في المؤسسة



المصدر : زاي مریم .عيسى عيدة . مراقبة التسيير كنظام المعلومات.مذكرة شهادة الماستر .البويرة 2011- 2012 ص 04

» نلاحظ من الشكل السابق أن⁶ :

- ✓ مستويات المراقبة الثلاث متتابعة ومتتالية وليست متداخلة.
- ✓ من الصعب التفريق بينها خاصة بين كل مستوى والمستوى الأعلى منه.
- ✓ يوجد تتابع هرمي بين هذه المستويات الثلاث للمراقبة، حيث لا يمكن إيجاد مراقبة التنفيذ بدون مراقبة التسيير ولا المراقبة الإستراتيجية بدون مراقبة التسيير» .

1- تعريف مراقبة التسيير :

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي⁷ :

التعريف الأول : فحسب التعريف الذي جاء به **G.Pilot** يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على

⁶ زاي مریم .عيسى عيدة . مرجع سبق ذكره ص 05

⁷ طويل رشيد. تسيير وتحليل الأموال العمومية .مذكرة لنيل شهادة الماجستير .جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان .ص 20

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير.

التعريف الثاني: يعرف أنتوني " مراقبة التسيير أنها الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة⁸.

التعريف الثالث : ويشير " **H. Bouquin** " إلى أن " مراقبة التسيير تتكون من المسارات والأنظمة التي تسمح بضمان التناسق المستقبلي والحاضر والماضي بين الاختيارات الإستراتيجية والأعمال الجارية عن طريق الرقابة التنفيذية"⁹.

2- أنواع مراقبة التسيير :

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية¹⁰.

2-1- من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد:

أ - المراقبة القبليّة: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، و يعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر

متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية. حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة

(التقديرية) و النتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل و تعتبر مراقبة تنبؤية لأنها

ترتكز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات و الاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

ب - المراقبة الآنية (أثناء الإنجاز) : و هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو

الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل و التأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له

كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ج - الرقابة اللاحقة (البعديّة) : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية ، شهرية أو أيام محددة .

لذلك توضع برامج دورية للمراقبة و يتم تنفيذها مسبقاً و الهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبياتها

، و يتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

2-2- من حيث التنظيم: هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار:

⁸ Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007, p:04.

⁹ H. Bouquin, *Comptabilité de Gestion*, Sirey, 1993, p168.

¹⁰ - هاج عبد الرحمان . أثر مراقبة التسيير على الرفع المالي من مستوى الأداء المالي. مذكرة ماستر . جامعة قاصدي مرياح ورقلة . سنة 2012 ص 28

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

أ - **المراقبة المفاجئة**: وهي التي تتم بشكل مفاجئ و بدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و التمكن من تقييم الأفراد .

و ذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم و سير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب - **المراقبة الدورية**: و تكون على شكل دورات (أسبوعية، شهرية، ...) و تكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

ج - **المراقبة المستمرة**: تكون طوال أيام السنة،(دائمة) لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

2-3- من حيث المصدر: و هناك نوعان من مراقبة التسيير:

أ - **المراقبة الداخلية**: و هي المراقبة الذاتية (**Autocontrôle**) أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام ، و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع أساساً إلى:

-مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

-مراجعة سياسة القيادة و استراتيجياتها المتبعة في النشاط.

-تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الاقتصادي.

-تقدير حصة المؤسسة في السوق.

-تقدير احتياجات الزبائن و تصنيفهم.

ب - **المراقبة الخارجية**: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

2-4- من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ - **على مستوى الأفراد**: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم و هذا باستخدام عدة مؤشرات : الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب و التأخر...

ب - **المراقبة على الأنشطة الوظيفية**: و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات خاصة.

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

ج -المراقبة على أداء المؤسسة الكلي : و من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة و هذا عن طريق معايير و مؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها :معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية و إلى غير ذلك من المؤشرات و هذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة. كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة

2-5-حسب مستويات الرقابة :تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد لمجموع إجراءات التسيير و يعبر عن الرقابة على ثلاث مستويات :

أ -الرقابة الإستراتيجية :و هي مجموع الإجراءات التي تحددها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، و يتم وضع الإستراتيجية العامة (الكلية) و اختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، و الخيارات الإستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب -مراقبة التسيير :و التي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الإستراتيجية موضع و قيد التنفيذ . و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الإستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى و تكون عادة سنة . تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي و يتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة : برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها .و تقييم الأداءات، و الهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

✓ بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق (الفجوة) .

✓ بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

وحسب **bouquin** : فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية :

✓ ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.

✓ حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.

✓ تنميط (نمذجة) العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

ج-المراقبة الوظيفية :مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.

-الكفاءة :يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعه.

- الفعالية :مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتمويل ، مراقبة المخزونات ، مراقبة النوعية ، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة.

و تكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير. وفي إطار هذا التقسيم ، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية

المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير وأهدافها

الفرع الأول :مهام مراقبة التسيير: تكمن مهام مراقبة التسيير فيما يلي¹¹ :

1-مراقبة الأداء الوظيفي : تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث المشاكل وتصفيتهامرعاة العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه دائما يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية من زيادة في الأجور ومكافآت إلى غير ذلك، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

2- المشاركة في تحديد الأهداف : مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعة إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة مثلا في أداء خدماتها.

3 - عدالة التوزيع :وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرموني للمؤسسة.

4- إدارة الوقت : إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمن استمرارية المؤسسة، وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- السهر على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة أو الممكن حدوثها أو توقعها.
- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة والتخطيط... الخ مثل: إستعمال الحاسب الآلي لريح الوقت.
- تنفيذ الهداف بطريقة محكمة وتنظيم جيد.

¹¹ طويل رشيد. تسيير وتحليل الأموال العمومية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير .جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان. ص 21- 22

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا.

5- التنسيق الهيكلي: التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة

وذلك لتماسكها مع بعضها البعض لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

* وضع الأهداف المبرمجة.

* وضع الميزانيات.

* وضع مؤشرات لتقديم أداء الخدمات.

الفرع الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير:

1- حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما

يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفحواها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في

نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودون حاجة للتفسير¹².

2- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة

النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

3- القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى

تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

4- توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع

الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.

5- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو

إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك: مضاعفة

الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة % 50 من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح

خلال المدى القصير .

➤ **أهداف مراقبة التسيير:**

إن لنظام مراقبة التسيير عدة أهداف يقوم من أجل تحقيقها، حيث أنه يهدف إلى عدة أمور رئيسية وهذا في إطار

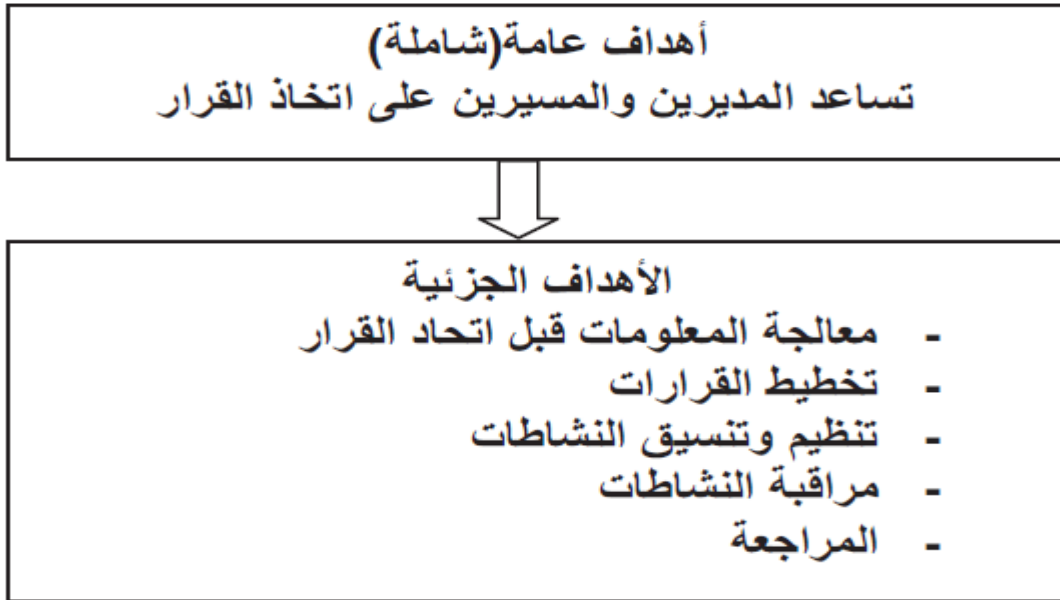
¹² - هياج عبد الرحمان. مرجع سبق ذكره ص 36

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الوظائف المختلفة والموجودة في المؤسسة، وهي كالاتي¹³ :

- ✓ تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة أي تحقيق الفعالية.
 - ✓ إيجاد نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة لتدعيمها.
 - ✓ تحقيق الملائمة وذلك عن طريق التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة.
 - ✓ العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال.
 - ✓ مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.
 - ✓ مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
 - ✓ متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالموازنة.
 - ✓ مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد
- ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) أهداف مراقبة التسيير



المصدر : حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015 ص 19

¹³ فقيه أميرة. استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية. مذكرة لنيل شهادة الماستر 2015.2016 جامعة محمد خبضر - بسكرة ص

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

و لتحقيق هذه الأهداف يجب:

- ✓ تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف بمراكز المسؤولية.
- ✓ تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- ✓ وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- ✓ تسجيل مجمل المؤشرات بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات.

المبحث الثاني : الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير مسارها وخطواتها

المطلب الأول : الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات، حيث يستقبل، يعالج، يحلل ويحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها، إذ مكانتها في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية، لكن مكانتها داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عمومًا هو أن مكانة مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة بما يلي¹⁴:

- ✓ طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي).
- ✓ الإمكانيات المتاحة لدى المؤسسة.
- ✓ حجم المؤسسة.
- ✓ الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.
- ✓ درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة.
- ✓ المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير.

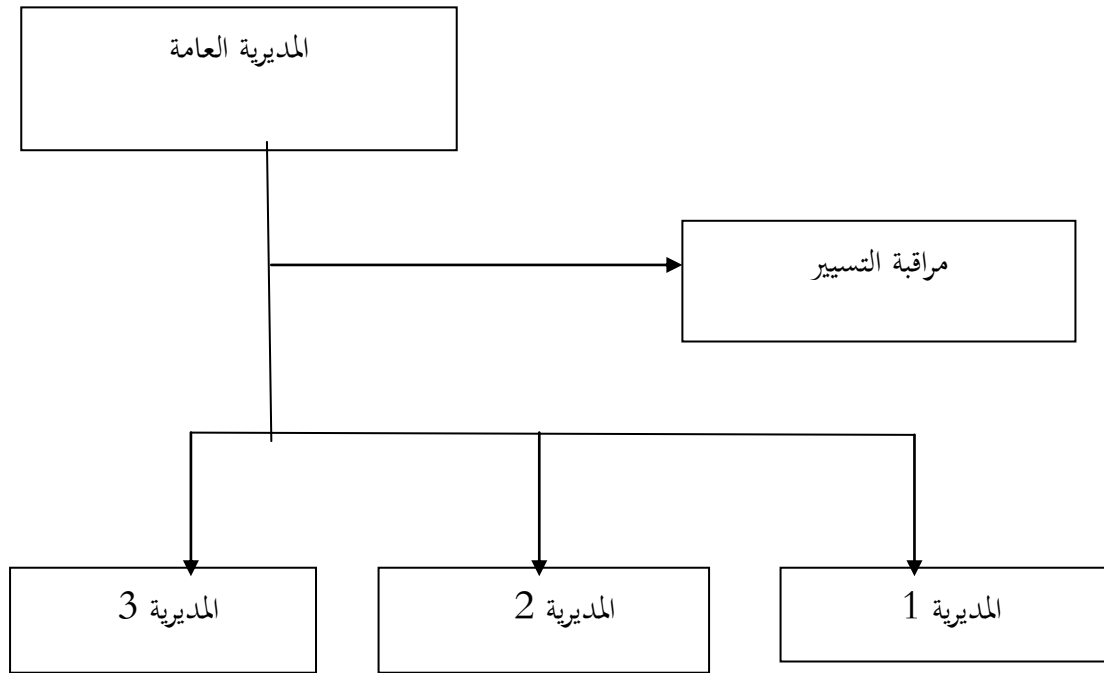
وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي، البنكي وكيف يحدد، والتي أجريت من طرف المدرسة العليا للتجارة (باريس) سنة 1990 وبعد هذه الدراسة، تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل:

¹⁴ حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015 ص 20

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الحالة الأولى :مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة.

الشكل رقم (03) :مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة.



المصدر : حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015 ص 21

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:

✓ تحظى بأهمية كبيرة (التخوف التنظيمي).

✓ تحصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية.

✓ تتمتع باستقلالية الحكم.

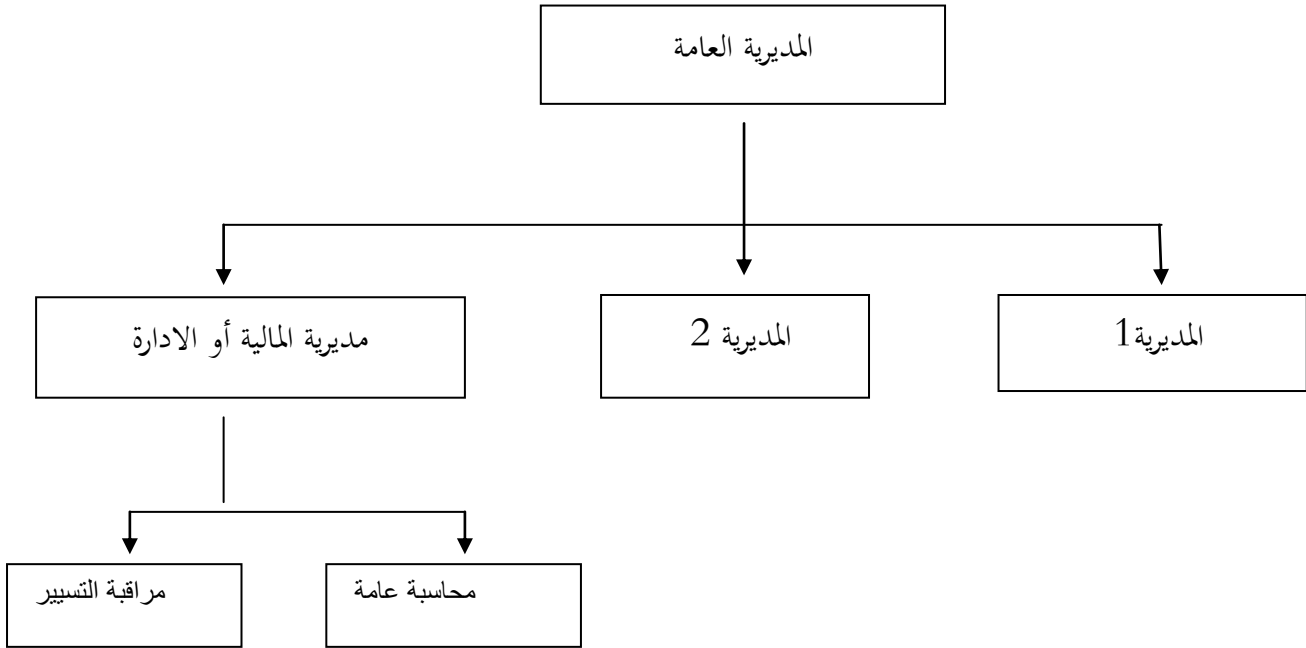
✓ تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.

✓ تتعد نسبيا عن الميدان (من الجانب العملي).

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الحالة الثانية : مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية.

الشكل رقم (04) : مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية



المصدر : حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015 ص 21

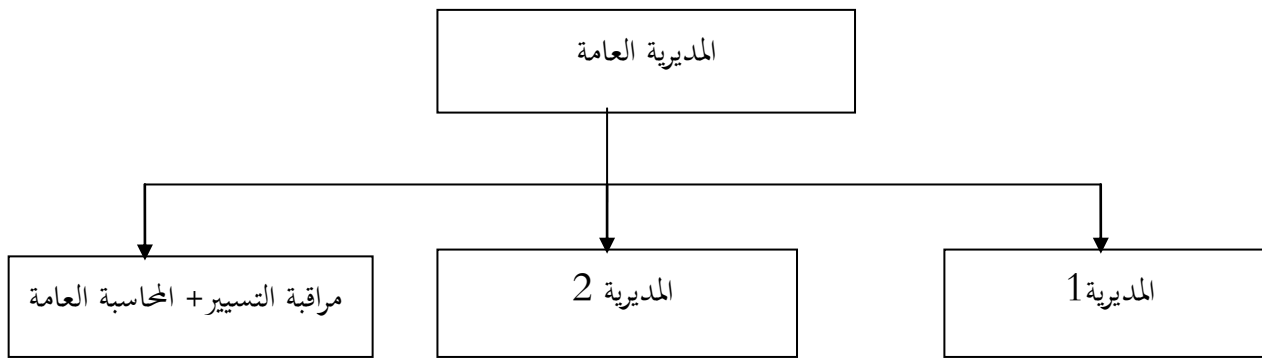
أما هذه الحالة فتتميز ب:

- ✓ انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.
- ✓ تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات.
- ✓ توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة.
- ✓ عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.
- ✓ محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

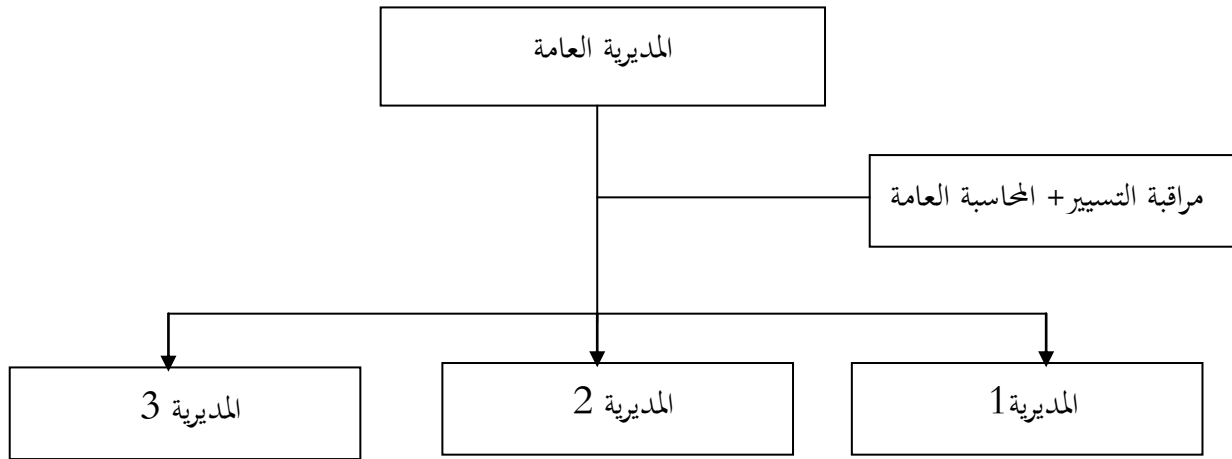
الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير

الشكل رقم (05) : مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير



أو:



المصدر : حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015 ص 22

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

✓ إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية.

✓ يعطي حل وسيط بين الحالتين السابقتين.

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير.

- ✓ يوفر بناء نظام معلومات متجانس.
- ✓ حوار مدعم بين المديرين العملية.
- ✓ وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

المطلب الثاني : مسار مراقبة التسيير وحدودها.

من خلال ما سبق يتضح أن الوظائف التي تقوم بها مراقبة التسيير وبناء على مفهومها تكون وفق مسار محدد بمراحل متلاحقة، نتطرق إليها في الفرع الموالي:

الفرع الأول :مسار مراقبة التسيير.

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي :التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيراً التصحيح.فهو مسار وحلقة تفرض توفر المعلومات والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة Deming¹⁵.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف وتمثل هذه المراحل في :

1- المرحلة الأولى :التخطيط

نقطة الانطلاق لهذا المسار و يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل ، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائماً بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة) ، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل، من الضروري، أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

2- المرحلة الثانية :التنفيذ

¹⁵ هياج عبد الرحمان .مرجع سبق ذكره ص 40-41

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

بعدها تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطة العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

3- المرحلة الثالثة : المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

4- المرحلة الرابعة : الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار ، أو بالتنفيذ غير السليم أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة – أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات

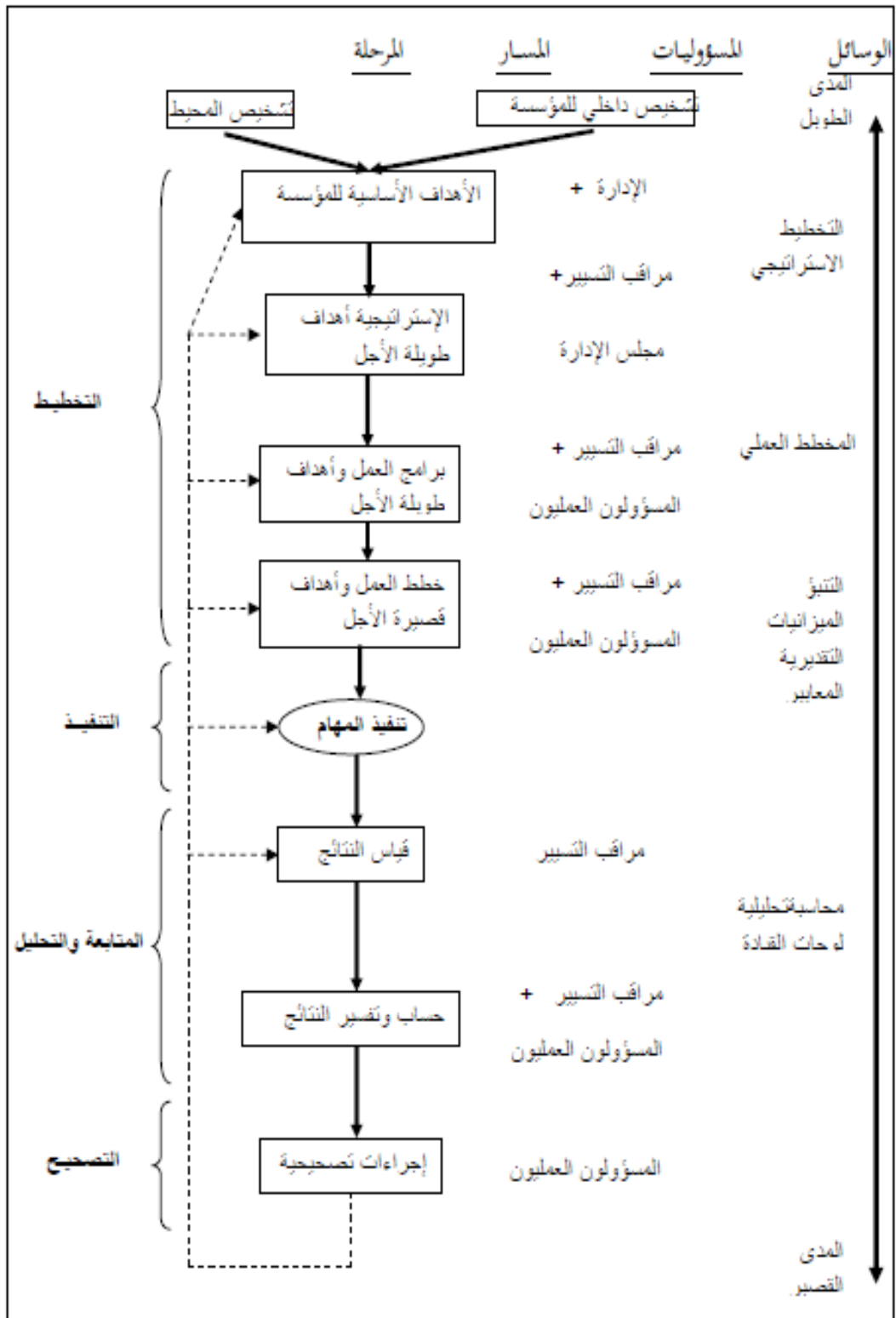
- قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة - كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة - وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها .
وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، و لا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العاملين المرتبطين ، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأى حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود .فأحياناً تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط و التحليل دون متابعة الأداء و التقييم.

والشكل التالي يبين هذه المراحل:

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الشكل رقم (06) : مسار نظام مراقبة التسيير



المصدر : سعاد عقون نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية .رسالة ماجستير جامعة الجزائر 2001-2002 ص75

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الفرع الثاني : حدود مراقبة التسيير:

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها¹⁶ :

- 1- أخطاء حكمية: ربما تفشل الإدارة و الموظفين أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية أو أداء المهمات الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى.
- 2- الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة : للإهمال ,عدم التركيز، الإعياء والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الإجراءات.
- 3- التواطؤ: قيام موظف أو الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة.
- 4- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات و الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.
- 5- احتمال تقادم السياسات و الإجراءات: وذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

¹⁶ زابي مريم .عيسى عيدة. مرجع سبق ذكره ص 20

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

المطلب الثالث : خطوات مراقبة التسيير :

خطوات مراقبة التسيير : تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط ، وذلك بإتباع خطوات معينة اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي¹⁷ :

تحديد معايير الأداء..... قياس الأداءتقييم الأداء.....تصحيح الانحرافات

1 - تحديد المعايير الرقابية : تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير ، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد انحراف.

يعرف أحد الكتاب المعايير الرقابية بأنها " المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية " وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة .

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرمى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي .

2- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات : بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية

تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات ، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا ، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

¹⁷ محمد الصغير قريشي . واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. جامعة ورقلة - مجلة الباحث. العدد 2011/09 ص168-

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

3 - تقييم الأداء وتحليل الانحرافات : تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومتراطة من

عملية التسيير و الرقابة ، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى

الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها

أ- تقييم الأداء : تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء ، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي

تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية .

ويرى د .علي السلمي أن تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات

أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل .

ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت

مسبقا ، والقيام بعملية تحليل للانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، ويتم تقييم أداء الأعمال في

مجالات متعددة في المؤسسة، فهناك تقييم أداء الأفراد ، وتقييم أداء النشاط الإنتاجي، التمويلي، التسويقي أو أداء

المؤسسة ككل.

ب- تحليل الانحرافات : تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء ومعرفة الانحرافات

ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي

ليس في حالة جيدة ، إلا إذا زاد الانحراف عن حدود الضبط، أي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينها .

ولذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم ، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض

والأسباب والآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة.

فقد ترجع الانحرافات إلى وجود عيب في الخطة أو المعيار كعدم الواقعية، ومن ثم يتعين إعادة النظر في المعايير ومراجعتها

حتى تتلاءم مع ظروف وإمكانات المؤسسة.

وقد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد إنجازه .وهنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا

القصور ودراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من أجل تحديد العلاج المناسب.

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل و اللوائح، ومن هنا يمكن إعادة

التنظيم، كما تظهر نواحي القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود الاتصال المزدوج بين الإدارة والأفراد أو عدم

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

الفهم السليم للسياسة والأوامر الإدارية الصادرة ، وهنا يعاد النظر في سياسة التوجيه أو في سياسات الأفراد .ومعنى ذلك أن لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء انعكاس مباشر على جميع الوظائف الإدارية الأخرى.

4 -تصحيح الانحرافات : تمثل الخطوة السابقة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يركز عليه تصحيح تلك الانحرافات فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح ، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة.

وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف ، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل، ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح .

الفصل الأول : مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

- خاتمة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا المبحث إلى التطور الذي شهدته مراقبة التسيير ورأينا من خلاله كيف تطورت من نظام بسيط كان يعتمد على المحاسبة إلى نظام معلومات يحوي كل الطرق والتقنيات التي من شأنها المساهمة في مراقبة التسيير ، ثم حاولنا إبراز مفهوم مراقبة التسيير و الذي خلصنا في النهاية إلى أنه مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة و حاولنا التوسع في هذا الموضوع من خلال إبراز مدى أهمية مراقبة التسيير ودورها و أهدافها داخل المؤسسة و التي تتلخص في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا.

الفصل الثاني

الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

مقدمة الفصل:

تستخدم أدوات مراقبة التسيير ، لتمكين المؤسسات الإقتصادية من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها مستقبلاً والتخطيط لها بم يتلاءم مع الأهداف الإستراتيجية، لتتم متابعتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناءً على ذلك. في هذا الإطار سنتناول في فصلنا هذا بعض الأدوات الأكثر استخداماً من طرف المؤسسات الإقتصادية بمختلف أشكالها كما أترنا تناول الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة كل على حدى .

المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

المطلب الأول: المحاسبة العامة والموازنات

الفرع الأول: المحاسبة العامة

أ- تعريف المحاسبة العامة: سوف نورد التعريفات التالية

تعريف المحاسبة المالية في النظام المحاسبي المالي: جاء هذا التعريف في المادة 3 القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 كالتالي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات أي مؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹

تعريف عام للمحاسبة العامة: " إن المحاسبة هي تقنية تتمثل في ملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية والحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة ثم تلخيص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل: الميزانية وحساب النتيجة "

ب - أهداف المحاسبة العامة: لقد تطورت أهداف المحاسبة العامة تبعاً لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية...) فيمكن أن نقول أن هدف المحاسبة العامة بشكل عام هو توفير المعلومات المالية وهو الأهم إلا أنه يجدر بنا الذكر والتفصيل لبعض الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها نذكر منها:²

- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من (ربح أو خسارة)
- الاحتفاظ بسجلات مكتملة ومنتظمة ودائمة لجميع العمليات المالية
- تحديد المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة (ما للمنشأة وما عليها).
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط ورسم السياسات للفترات القادمة
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لعمليات الرقابة على أعمال المنشأة

¹ عبد الرحمن عطية - المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي

² مبادئ المحاسبة (1) المملكة العربية السعودية - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني

ج - أهمية المحاسبة : تظهر أهمية المحاسبة على مستويين³ :

- على مستوى المؤسسة :

. يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة.

. يتولى قسم المحاسبة بنقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالمركز العصبي للمؤسسة.

. إن الدفاتر المحاسبية تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة والمؤسسة

. على مستوى الاقتصاد الوطني : تعتبر المحاسبة من أهم مصادر تمويل المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط ومتابعة عملية تنفيذها

د -المبادئ المحاسبية : تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية إذ أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة المتمثلة في القوائم المالية.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما⁴ :

- مبدأ استمرارية النشاط .
- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية .
- مبدأ استقرارية الوحدة النقدية .
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية .
- مبدأ الحيطة و الحذر .
- مبدأ القيد المزدوج .
- مبدأ حسن البيانات أو الموضوعية.

³عبد الرحمان عطية -المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي- (الصفحة 2و3)

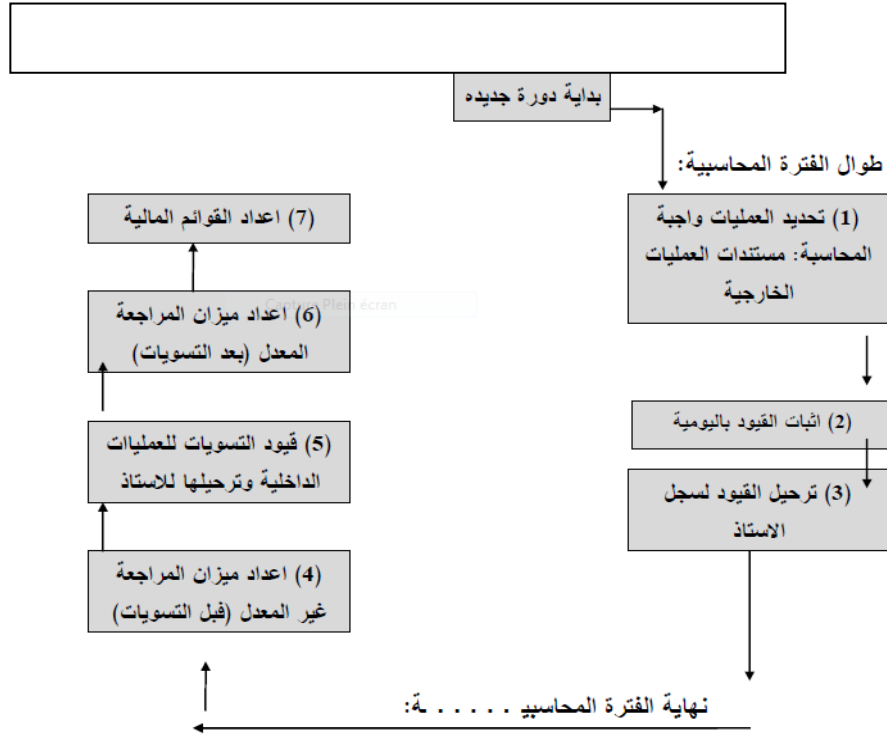
⁴محمد خليل .عبد الحميد أحمد .منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية

و- الأعمال المحاسبية (الدورة المحاسبية) :

الدورة المحاسبية هي دورة حياة العمليات بالإدارة المالية (الحسابات) والتي من خلالها يتم تسجيل العمليات منذ بداية نشأة العملية المالية حتى مرحلة إعداد التقارير المختلفة من ميزان مراجعة وقوائم مالية ويمكن تلخيصها كمراحل للدورة المحاسبية كما يلي⁵ :

- 1) تحديد العمليات المحاسبية الواجبة .
- 2) تحليل العملية المالية و إثباتها في الدفاتر بقيد يومية.
- 3) ترحيل أطراف القيد إلى الحسابات الخاصة بالقيد(دفتر الأستاذ).
- 4) إعداد ميزان المراجعة غير المعدل (قبل التسويات).
- 5) إعداد قيود التسويات (الترحيل لدفتر الأستاذ).
- 6) إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية
- 7) إعداد القوائم المالية

⁵الأستاذ:محمد شريف توفيق دكتوراه الفلسفة في المحاسبة [مقدمة المحاسبة المالية (الجزء الاول)]ولاية بنسلفانيا بالولايات المتحدة



المصدر : محمد شريف توفيق كتاب مقدمة المحاسبة المالية دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (الجزء الأول مرجع سبق ذكره ص 62

بعد إتمام القوائم المالية يتم أيضاً:

8- إقفال الحسابات المؤقتة / الدورية (الإيرادات و المصروفات) في حقوق الملكية

9- إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفالات

وفي ما يلي شرح للخطوات السابقة الذكر مع دعم ببعض الأمثلة

1 - تحديد العملية المالية أي تأكيد وقوعها وتوثيق حصولها

2 - إثباتها في الدفاتر بقرينة يومية

وهي تعد أول خطوة في الدورة المحاسبية أي إثبات العملية من خلال المستندات المؤيدة لها. من أمثلة المستندات المؤيدة

(فاتورة الشراء أو البيع . وصل إستلام أو صرف نقدية...)

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

وإدراجها في ما يسمى بدفتر اليومية وهو دفتر إجباري بقوة القانون .

مثال : تم شراء سيارة للمؤسسة بقيمة 180000 دج وتم سداد قيمة السيارة نقداً.

الحسابات التي تتأثر بهذه العملية هي:

- تسيئات مادية / سيارات أصول زيادة فتكون في الجانب المدين
- الصندوق أصول نقصان فتكون في الجانب الدائن

180000	من ح معدات النقل
180000	إلى ح / الصندوق
	شراء سيارة تم السداد نقداً

3- ترحيل أطراف القيد إلى الحسابات الخاصة بالقيد :

وفيها يتم تمثيل الحساب على شكل حرف T بحيث يكون الجانب الأيمن يشتمل على العمليات المدينة والجانب الأيسر يشتمل على العمليات الدائنة .



4- إعداد ميزان المراجعة غير المعدل (قبل التسويات) :

يعتبر ميزان المراجعة تقرير أو كشف مالي يشتمل على كافة حسابات المؤسسة التي تم تدوينها وترحيلها من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ وكذا حسابات قسم 6 و7، ويوضح إجمالي الحركات المدينة والدائنة لكل حساب و أرصدها.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

شكل ميزان المراجعة يكون كالآتي:

الجدول رقم (02) : ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					

5- إعداد قيود التسويات (الترحيل لدفتر الأستاذ) :

تسمى بقيود التسويات الجردية إذ تعتمد على الجرد المادي والمحاسبي وهي القيود التي تتم في نهاية الفترة المالية بهدف تحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الخاصة بالفترة محل المحاسبة

6- إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية :

ميزان المراجعة بعد الجرد و قبل تحديد النتيجة هو الميزان الذي يُعدّ بعد إجراء الجرد و مختلف قيود التسوية التي تعود للدورة مثل الاهتلاكات و المصاريف الإعدادية و المؤونات و حالة التقارب و تسوية حسابات الأعباء و النواتج... الخ، فهو يحتوي على جميع حسابات ميزان المراجعة قبل الجرد سواء الحسابات التي تعرضت للتسوية بمبالغها و أرصدها الجديدة أو التي لم تتعرض لها بالإضافة إلى الحسابات الجديدة التي ظهرت مع أعمال نهاية السنة.

7- إعداد القوائم المالية :

بعد أن يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية يتم إستخدام أرصدة الحسابات وعرضها بالتقارير المالية وهي

A. قائمة المركز المالي

B. قائمة الدخل

C. قائمة التدفقات النقدية.

D. قائمة التغير في حقوق الملكية.

8- إقفال الحسابات المؤقتة / الدورية (الإيرادات و المصروفات) في حقوق الملكية .

9- إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفالات .

الفرع الثاني : الموازنات التقديرية

أ- تعريف الميزانية التقديرية : إن الميزانيات التقديرية تمثل خطة شاملة لجميع عمليات المشروع خلال مدة معينة محددة مقدماً. فهي عرض معين وتعبير عن سياسات المنظمة وخططها وأغراض ووسائل تنفيذها.

كما عرفت الميزانيات التقديرية كونها تعبير بالأرقام للخطط الموضوعة لمدة معينة قادمة . وهي عادة خطة توضع بعناية بواسطة المسؤولين أو المسيرين عن أعمال المشروع للبيع وأنواع السلع وتنفيذ العمليات المالية وشراء وبيع العدد والآلات وغيرها وتنسيق هذه الخطط التفصيلية مع بعضها كي تعطي خطة واحدة للمنظمة . ويتطلب إعداد الميزانيات التقديرية وضع الخطط التفصيلية كتابة ليتسنى استخدامها كأساس للعمل في مختلف أقسام المنظمة وإمكان مراجعة الأعمال التي تتم فعلاً مع التقديرات الموضوعة لها .⁶

ب- أهمية الموازنة التقديرية :

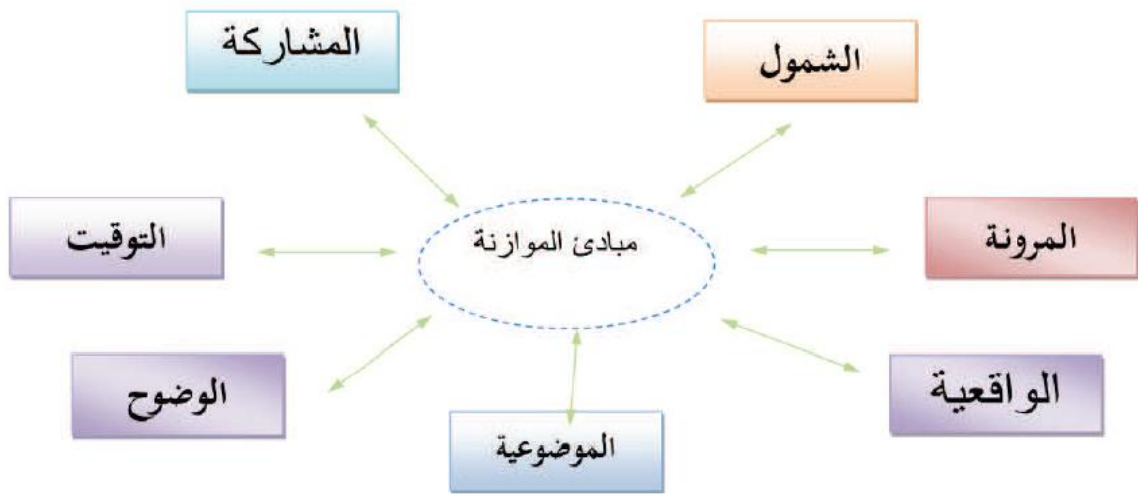
في المرحلة الأولى يمكن التعرف على أهمية الموازنة التقديرية من خلال أهدافها التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجالي التخطيط والرقابة ، ذلك أن مرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة ، وذلك من خلال مرحلة الموازنة أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام وهي تنفيذ لبرنامج عملي ، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات .⁷

ج- مبادئ الموازنة التقديرية : يمكن تلخيص مبادئ الموازنة التقديرية من خلال الشكل رقم(8):

⁶ محمود جاسم الصميدعي - ردينة عثمان يوسف مدخل في الإقتصاد الإداري- دار المناهج للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 206م-1428هـ الصفحة (257.258)

⁷ مواي بجرية والأستاذة المساعدة بن زعيط وهيبية ، بقسم علوم التسيير الموازنة التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار جامعة مستغانم

الشكل رقم(8) : مبادئ الموازنة التقديرية



المصدر: بولال سهيلة . مراجعة مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .. مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014-2015 ص 9

د-أنواع الميزانية التقديرية:

يمكن تقسيم أنواع الميزانية التقديرية من حيث.⁸ :

أولاً: من حيث طبيعة عمليات النشاط وتمثل في :

- ميزانية العمليات الجارية : تختص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات التجارية في المشروع مثل (ميزانية المبيعات، ميزانية الإنتاج، ميزانية المشتريات.)

- ميزانية العمليات الرأسمالية :تختص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المشروع (المشاريع الرأسمالية أي ميزانية الأصول) بحيث تعرف المشاريع الرأسمالية على أنها هي المشاريع التي يتم فيها الاتفاق على تكوين أو إنشاء أو اقتناء موجودات ثابتة أو إضافات تستفيد منها المؤسسة على فترة طويلة تمتد على أكثر من سنة.

- ميزانية العمليات النقدية :تختص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات النقدية في المشروع

ثانياً: من حيث مستويات النشاط وتمثل في :

- الميزانية الثابتة :تعد هذه الميزانية لمستوى واحد من مستويات النشاط بحيث تعرف على أنها الميزانية التي يتم إعدادها انطلاقاً من مستوى نشاط ثابت ومحدد وبالتالي تتم المقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة في تلك الميزانية.

⁸ بن ريالة جهيدة الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط ومرافقة مبيعات مؤسسة اقتصادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة محمد خيضر بسكرة-ص14.15

- **الميزانية المرنة:** تعد الميزانية المرنة لعدة مستويات من النشاط يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية ويستلزم التمييز بين العناصر الثابتة والعناصر المتغيرة.

ثالثاً: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها وتمثل في :

- **ميزانية قصيرة الأجل:** تغطي هذه الميزانية فترة محاسبية أو سنة مالية واحدة وتستخدم كأداة للتخطيط والرقابة (ومن أمثلتها الموازنات التشغيلية⁹ كما سنتطرق لها بالتفصيل)

- **ميزانية طويلة الأجل:** تغطي فترات زمنية طويلة تتراوح ما بين خمس سنوات إلى عشر سنوات كموازنة الاستثمار وتستخدم أيضاً كأداة للتخطيط.

- **ميزانية مستمرة:** تعد على أساس مستمر وبالتالي تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة وتستخدم كأداة للتخطيط ووسيلة للرقابة.

الموازنات التشغيلية :

تستخدم الموازنات التشغيلية في أغلب المؤسسات الاقتصادية ومختلف أصنافها وأشكالها ، حيث توجد عدة أنواع من الموازنات التشغيلية ، نذكر أهمها كالآتي¹⁰ :

1- موازنة المبيعات

تعد موازنة المبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة، لأنه مهما كان نوعها (تجارية أو صناعية أو خدماتية) فهي تسعى إلى بيع منتجاتها أو خدماتها للأخرين ، لأجل تحقيق أكبر ربح ممكن أو تقديم أفضل خدمة وتمثل في تقدير ما يتم بيعه في السنة القادمة بناءً على إمكانيات المؤسسة ووضعية السوق وأبحاث التسويق، والبيانات التاريخية المحققة في الماضي وكذا بيانات المؤسسة المماثلة، والمؤشرات المحاسبية والإدارية ، والاستعانة بأساليب التنبؤ من طرق رياضية وإحصائية (كطريقة المربعات الصغرى، طريقة الإنحدار البسيط، طريقة المتوسط المتحرك، طريقة المعاملات الفصلية وطريقة التعادل لتحديد الأسعار...) ويقدر حجم المبيعات لكل نوع من المنتجات ولكل فترة ولكل نقطة بيع .

⁹ إعداد: د. قريشي محمد الصغير والدكتور. رفاع شريفة مطبوعة دروس في مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقة- 2014 2015 ص 71

¹⁰ إعداد: د. قريشي محمد الصغير والدكتور. رفاع شريفة مطبوعة دروس في مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقة- 2014 2015 ص 72.73.74

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

- وبالموازاة مع تقدير حجم المبيعات يتم تقدير الوسائل اللازمة لعملية البيع المتمثلة في مجموع المصاريف المباشرة والغير المباشرة

2- موازنة الإنتاج :

يقصد بموازنة الإنتاج تقدير حجم إنتاج كل نوع من المنتجات في الفترة المقبلة ، بناءً على ما يتوقع بيعه وحجم الطاقة الإنتاجية وسياسة التخزين للمنتوج النهائي ، ثم برمجة عملية الإنتاج بما يتناسب مع إمكانيات المؤسسة (كفاية وسائل الإنتاج ، توفر المواد الأولية واليد العاملة ...). بهدف الاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة وتكون كالتالي :

الوحدات المنتجة التقديرية = الوحدات المباعة + التغير في المخزون (مخزون آخر مدة - مخزون أول مدة)

للقيام بعملية الإنتاج يجب تنظيم مصالح وأقسام الإنتاج بحيث تسير عملية الإنتاج على أفضل وجه ممكن ، ويمكن الاستعانة بالطرق العلمية لبرمجة الإنتاج بطريقة تسمح بالاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة ، كتطبيق البرمجة الخطية أو مصفوفة المواد ، ومن ثم تقدير مصاريف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة ، وذلك على النحو التالي :

تكاليف المواد الأولية اللازمة للإنتاج = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة المواد الأولية المقدرة لكل وحدة

وبنفس العلاقة يتم تقدير مصاريف العمل المباشر والمصاريف الغير مباشرة .

3- موازنة التموين :

تستخدم موازنة التموين في مختلف المؤسسات الإقتصادية تجارية كانت أم صناعية ، وتهدف إلى ضمان تلبية احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية اللازمة بالكمية المطلوبة وبأفضل نوعية وبأقل تكلفة . لذلك تتم برمجة عملية التموين حسب إحتياجات الإنتاج ومستوى التخزين وقدرات المؤسسة التخزينية ومدى توفر المواد في السوق ، وتعتمد برمجة التموين على تحديد الكمية المطلوبة وعدد الطلبات المناسبة خلال فترة الموازنة وكذا تواريخ تقديم الطلبات .

وللحصول على تكلفة التموين المثلى يؤخذ بعين الإعتبار تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة الإحتفاظ بالمخزون

تكلفة إعداد الطلبيات = تكلفة الطلبية × عدد الطلبيات
تكلفة التخزين = متوسط المخزون × تكلفة الاحتفاظ بالوحدة.

هناك عدة طرق تساعد في تحديد حجم الطلبية الأمثل ، كنموذج ولسن (model wilson) لمعرفة الكمية الإقتصادية المثلى.

4- موازنة الخزينة :

تمثل موازنة الخزينة محصلة مختلف الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة ، وتعرف بأنها عملية تحويل مختلف المصاريف والنواتج إلى مدفوعات ومقبوضات ، لضمان التوازن بين هذه المقبوضات والمدفوعات وذلك بوضع وسائل التمويل اللازمة في الوقت القصير في حالة احتياج السيولة ، ومن ثم ضمان تنفيذ مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في أحسن الأحوال يستلزم إعداد موازنة الخزينة القيام بالخطوات التالية :

1- تجميع المعلومات اللازمة المتمثلة أساساً في :

- ميزانية السنة السابقة لمعرفة أرصدة حسابات الغير والنقديات .
- مجموع الموازنات التقديرية المعتمدة للسنة المعنية بالموازنة .
- معلومات عن طرق التسوية التي تعتمدها المؤسسة من حيث المقبوضات الفورية والمؤجلة وكذلك الأمر بالنسبة للمدفوعات .
- المدفوعات والمقبوضات الاستثنائية التي لا ترتبط بميزانية معينة.

2- إعداد الموازنات الجزئية للخزينة المتمثلة في المقبوضات وموازنة المدفوعات وموازنة الرسم على القيمة المضافة (TVA)

3- إعداد موازنة الخزينة الكلية التي تبين رصيد النقديات أول المدة وآخر المدة ، ثم كيفية ضبط الموازنة في حال اختلالها .
بعد إعداد موازنة الخزينة يمكن وضع الوثائق التقديرية المتعلقة بالميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج التقديري ومن ثم مقارنتهما لاحقاً بالوثائق الفعلية ومراقبة الانحرافات المسجلة .

- وفي الأخير تجدر بنا الإشارة أن هناك تطبيقات أخرى حديثة للموازنات التقديرية سنذكرها في المبحث الثاني والخاص بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، كالموازنات على أساس الأنشطة ABB.

المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة كنظام للمعلومات

الفرع الأول :المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية أو ما تسمى بمحاسبة التكاليف من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار.

و من جهة أخرى نجد أن المحاسبة التحليلية تمثل إحدى أدوات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الانجازات بما تم تخطيطه من قبل من خلال مجموعة من الوسائل، معتمدا في ذلك على نظام معلومات، وما يوفره من بيانات إستراتيجية لمراقبة مسار المؤسسة .

ومن هنا يمكن إعطاء عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية.¹¹

التعريف الأول:

حيث تعرف المحاسبة التحليلية" بأنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيرو المؤسسة ب :

- متابعة تطور التكاليف الوسطية و التكاليف الأخرى
- اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير .

التعريف الثاني :

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص و تحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف

التعريف الثالث :

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من (المحاسبة العامة) بإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد الفعالية و تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات .

¹¹(ط) زابي مریم. عیسی عیدة مراقبة التسيير كنظام للمعلومات مذكرة لنيل شهادة الماستر معهد العلوم الاقتصادية , التجارية وعلوم التسيير ص31.30

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

فمن خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل حيث يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لتخصيص وتحميل التكاليف والأعباء و تحليلها بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة فيها إذن فهي أداة للمراقبة و التسيير حيث تسمح بالكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف.

أ-أهداف المحاسبة التحليلية.

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، ومن يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يتركز عليها نظام المحاسبة التحليلية ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار لأنه يسمح بالإجابة عن التساؤلات التالية :

ما هي وضعية المؤسسة ؟

لماذا هي في هذه الوضعية ؟

كيف يمكن تحسين هذه الوضعية ؟

و للإجابة عن هذه الأسئلة فقد حددت الأهداف المتعلقة بالمحاسبة التحليلية منذ عام 1923 من طرف الاقتصادي

الأمريكي J .m .Clark

حيث أسند إليها عشر أهداف كالتالي:

- المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة.
- مراقبة المخزونات .
- تحديد قيمة المخزونات.
- اختيار فعالية مختلف المسارات.
- اختيار فعالية مختلف الدوائر.
- الكشف عن الضياع التبذير و الاختلاسات.
- الفصل بين تكلفة النشاط و تكلفة الإنتاج.
- ضمان الترابط بين الحسابات المالية.

ب- طرق حساب التكاليف:

أولاً: طريقة التكاليف الكلية¹²:

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة و الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات.

نشأة طريقة التكلفة الكلية :

وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة .

أهداف طريقة التكلفة الكلية :

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالغ أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة ، لا بد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية ، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

¹²

هادفي خالد - دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية

و علوم التسيير جامعة محمد خيضر - بسكرة- ص 41.42

الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية :

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس و المبادئ و تنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة و ذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) كطريقة مطورة يتم من خلالها التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبيات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

ثانياً: طريقة الأقسام المتجانسة¹³ :

تعريف الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض ، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل ، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

وفي هذا الإطار يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف ، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة ، ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة ، ومنها ما يتعلق بنشاط واحد معين . وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة ، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

القسم المتجانس:

هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة ، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة. وقد عرفه دليل المحاسبة العامة على أنه " النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة ، والتي يتم تحميلها على مختلف الأقسام بإستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطاءها حسب توزيع عناصر التكاليف. "

¹³مرابطي نوال أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

مبادئ الطريقة :

استعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان ومعرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المتوجات .

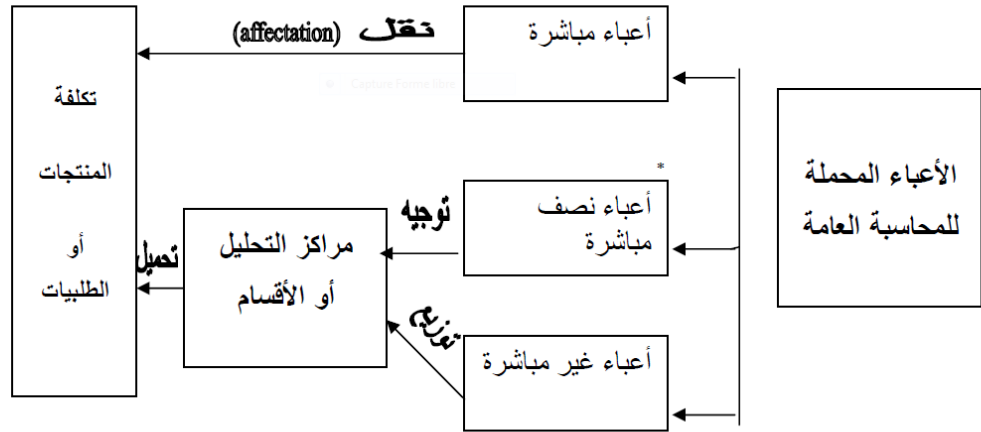
يرتبط عموما مبدأ الحساب وفق هذه الطريقة، بطرق تسجيل أعباء، التي تقوم بنقلها، توزيعها، ثم تحميلها، لتسمح في الأخير بتحميل مجموع الأعباء غير مباشرة التي توافق كل مرحلة (الشراء، الإنتاج، التوزيع) على تكلفة المنتج، لنصل في الأخير إلى معرفة سعر التكلفة الكلي للمنتوج أو الطلبية المنجزة من طرف المؤسسة.

و بصفة أكثر خصوصية، يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل، عبر المراحل التالية:

- ✓ نقل الأعباء المباشرة
- ✓ توزيع الأعباء غير مباشرة (بالمفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل
- ✓ تحميل أعباء مراكز التحليل على مختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات

و هذا كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (09) : توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر : مرايطي نوال أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة-الجزائر- ص.113

و في الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، و التي تساوي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

وللوصول إلى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ، يجب المرور بمجموعة من المراحل:

1-تحديد الأقسام:

ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة ، وفق الهيكل التنظيمي ، وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد ، والتي يمكن التمييز فيما بينها فيما يخص الأعباء ، لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة بكل قسم رئيسي ، وتشمل عموماً هذه الأقسام : الشراء ، الإنتاج والتوزيع.

كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ، كقسم الصيانة ، الإدارة ، الطاقة ، ... الخ ، ودون أن ننسى أنه يوجد تبادل خدمات بين أقسام عديدة وهذا ما يطرح إشكال عند تحديد قيمتها (المبادلات) وتوزيعها بدقة.

2- تحديد وحدات العمل:

إن إختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم ، يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات، ومدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة العمل المقترحة ، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها إرتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة.

3-توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل:

حيث نميز أشكالا عديدة للتوزيع :

- التوزيع الأولي :

يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.

- التوزيع الثانوي :

هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية ، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية ، وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع العلم أن:

- الأقسام الرئيسية: هي المراكز التي تتم فيها العمليات والأنشطة الإنتاجية على كل مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائياً.

- الأقسام المساعدة: هي مراكز خدماتية ، مهمتها خدمة مراكز التحليل أو مساعدة المراكز الأخرى. ويمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين:

✓ التوزيع المتبادل:

بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة ، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه وذلك باللجوء إلى المعادلات ، المصفوفات ، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة.

✓ التوزيع التنازلي:

في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا ، يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى ، ثم على الرئيسية ، حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

4- إستخراج تكلفة وحدة العمل : يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به ، ومن تم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف ، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج. وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد نتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية

ثالثاً: طريقة التحميل العقلاني:

التحمل العقلاني هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وانطلاقاً من هذا التعريف فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة منها. ويرى أصحاب هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية :

✚ يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل الجزء غير المحمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات.

✚ تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة على الطاقة غير المستغلة وتكلفتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها.

✚ تتماشى هذه الطريقة مع طريقة التكاليف المتغيرة وأن الإنتاج يحمل بالتكاليف الخاصة به والتي لا تتأثر بحجمه.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

هذه الطريقة لا تتعارض مع طريقة التكاليف الإجمالية، مما يؤدي إلى عدم إهمال كل التكاليف الثابتة وعرفت بأنها تمثل أحد عناصر الإنتاج ولكن جزء منها فقط لا يمثل تكاليف بل هو إسراف.

مبادئ الطريقة:

تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير، وعلى هذا الأساس تقوم بالفصل بين التكاليف.

- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة
- استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

- تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة: وانطلاقاً من هذه العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من الأعباء الثابتة المحملة وفرق التحميل.
- عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاثة حالات وهذا حسب معامل التحميل:

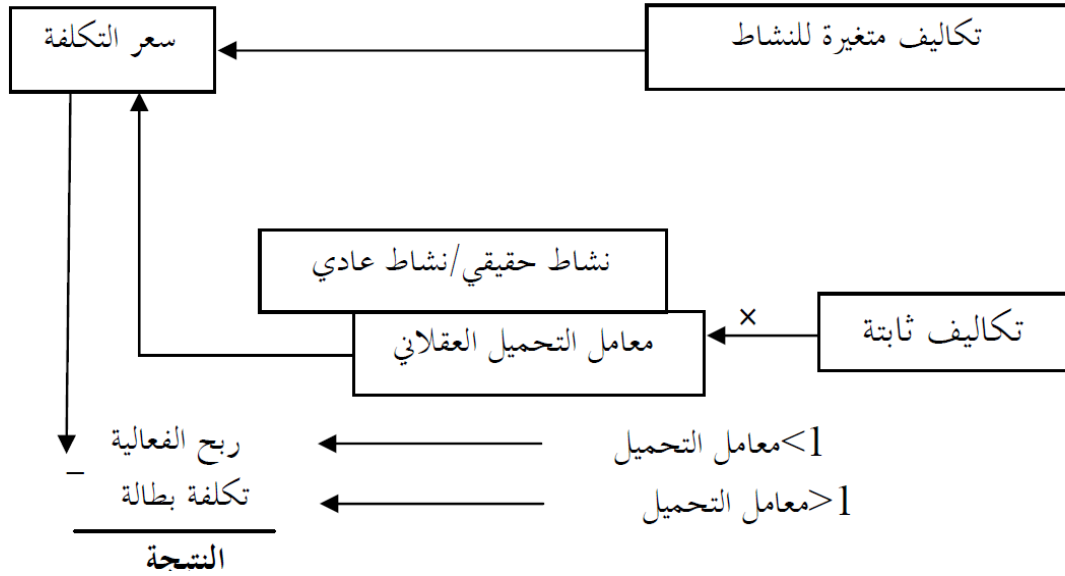
$$\text{بحيث: معامل التحميل} \times \text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة الإجمالية}$$
$$\text{ومنه فرق التحميل} = \text{الأعباء الثابتة الإجمالية} - \text{الأعباء الثابتة المحملة}$$

الحالة الأولى: معامل التحميل يساوي الواحد: أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضاً التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية .

-الحالة الثانية: معامل التحميل أقل من الواحد: ومنه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الانتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

- الحالة الثالثة: معامل التحميل أكبر من الواحد: معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق الناتج بين التكاليفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.

الشكل رقم (10) : يلخص طريقة التحميل العقلاني



المصدر: محمد الخطيب نمر اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مرباح بورقلة-2006 ص 38

تقييم طريقة التحميل العقلاني: لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:

1- المزايا :

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه.

- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة وزيادة على ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

2- العيوب:

- صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة.
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.

- الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الاستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية وتكون:

❖ إما مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة

❖ وإما مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.¹⁴

رابعاً: طريقة التكاليف الهامشية¹⁵ :

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصاً على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية، سنتعرف في هذا المطلب مفهوم، أنواع الطريقة وتقييمها.

مفهوم الطريقة:

يرجع أول استعمال لمفهوم التكلفة الهامشية إلى قانون الربح التفاضلي لـ Robert Malthus والذي كان مستغلاً من طرف الاقتصاديين، ثم استعمل من طرف المحاسبين، نظراً لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي .

¹⁴ محمد الخطيب نمر اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكر لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرياح بورقلة-2006 ص. 37. 40.36.

¹⁵ سالمي ياسين . الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر 03. سنة 2009-2010 ص 79. 78.

من جهة أخرى، يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن إستعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.

تعريف : 01 هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافاً إليه أو منقوص منه وحدة منتجة أو عدة وحدات معينة.

تعريف : 02 هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج ، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة ، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الإنتاج.

أنواع التكلفة الهامشية :

✚ **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية:** والتي غالباً ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

✚ **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.

✚ **تكلفة توزيع هامشية:** وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالباً ما تكون في المؤسسات التجارية.

تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

سنقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها كما يلي:

المزايا: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالتالي:

- لها أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.

- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.

- قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم.

- تحديد حجم الانتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

العيوب: لهذه الطريقة عيوب أيضاً وهي كالتالي:

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات.
- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة فان ذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.. (أي بعبارة أخرى يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة أن يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان).
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية، نظرا لان المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا، فد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار).
- تسعى طريقة التكاليف المعيارية إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والفعلية .
- بينما طريقة التكلفة الهامشية فتهدف إلى توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي، ودراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.

خامساً: طريقة التكاليف المتغيرة¹⁶:

وتسمى أيضاً بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وفيما يلي تعاريف متعددة حولها :

تعريف 01 : يعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح.

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية بمعزل عن سعر التكلفة.

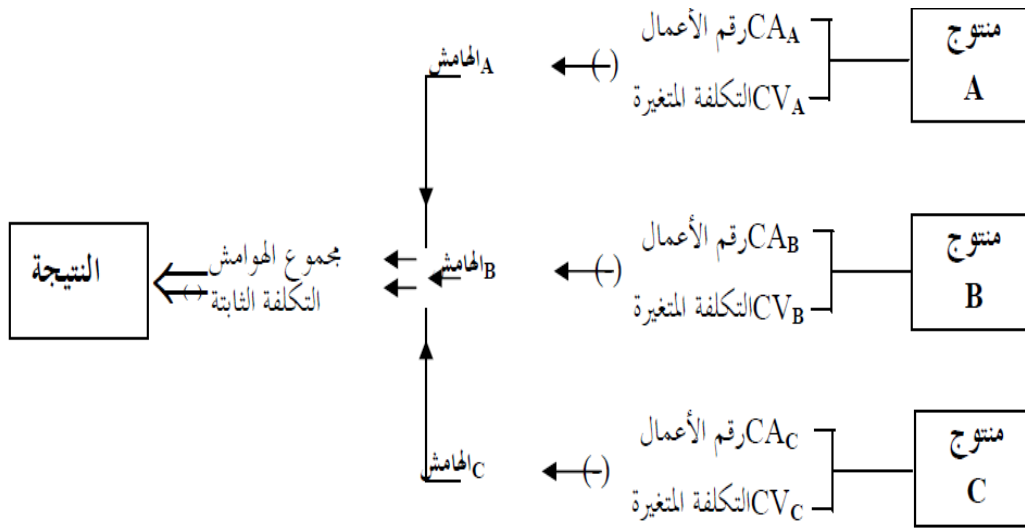
تعريف 02 : يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغيرة أنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات

¹⁶ محمد الخطيب نمر اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكر لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مباح بورقلة - 2006 ص. 41.42.43.

والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح.

تعريف 03 : تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.

الشكل رقم (11): يوضح طريقة التكلفة المتغيرة



المصدر : محمد الخطيب نمر اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مرياح بورقلة-2006 ص. 42.

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نخلص إلى:

أن طريقة التكلفة المتغيرة تعتمد أساساً على فصل المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، بحيث يتم استبعاد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف وسعر التكلفة، وهذا بغرض الفصل بين القرارات الطويلة التي تتعلق بإستراتيجية سير أعمال المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الاستغلال، إذا فهي تعتمد على بعض المؤشرات من أجل الرقابة والتخطيط مثلاً : كمؤشر الهامش على التكلفة المتغيرة الذي نحصل عليه بالفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكاليف المتغيرة، وكذلك النتيجة التي نحصل عليها بطرح المصاريف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، كما تقوم أيضاً بدراسة العلاقة بين المردودية والربح، إذن فهذه الطريقة لا يقتصر على حساب النتيجة فقط بل أكثر من ذلك هو هدف تحليلي اقتصادي.

مبادئ الطريقة:

- تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها :
- فصل التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.
 - اعتبار أن التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة.
 - اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية.
 - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
 - حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.
 - دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط والربح.
 - تقييم المنتجات الجاهزة أو قيد الإنجاز انطلاقاً من تكلفتها المتغيرة بهدف تسوية الحسابات في نهاية السنة باعتبار أن هذه الطريقة تعتمد أساساً على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فإن هذه الأخيرة هي التي يعتمد عليها في تقييم المخزونات وحساب تكلفة الإنتاج، وكان الهدف من هذا الفصل بين التكاليف هو التفرقة بين القرارات طويلة الأجل وقرارات الاستغلال وذلك من خلال تحديد الأعباء المكونة للتكاليف المتغيرة ، ثم استخدامها في طريقة الأقسام المتجانسة.

جدول رقم (03) : يبين حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

النسبة	المبا . غ	الي . . مان	الرقم
% 100	XXXX	رقم الأعمال CA	01
% 100	^(٢) (XXXX)	التكلفة المتغيرة CV	02
% 100	= (XXXX)	هامش على التكلفة المتغيرة MCV	03
% 100	^(٢) (XXXX)	التكلفة الثابتة CF	04
% 100	XXXX	النتيجة R	05

المصدر: محمد الخطيب نمر اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكر لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرباح بوقلة-2006ص 43.

سادساً: طريقة التكاليف المعيارية :

تتم طريقة التكاليف المعيارية بوضع المعايير اللازمة كمقياس أنشطة المؤسسة المستقبلية وما يتطلبه من تكاليف ومن ثم إجراء المقارنات اللازمة بعد التنفيذ الفعلي.

وحتى يكون هذا التحليل في مستوى تسمح له باتخاذ القرارات يجب أن يكون عقلانيا، يتم ذلك عن طريق وضع معايير وأنماط لجميع عناصر التكاليف التي تستخدم في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة التي تستخدم فيها هذه المعايير . ولقد استمدت هذه الطريقة أصولها مع بداية القرن التاسع عشر في إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية . حيث أسهم تايلور وأعضاء آخرون من (OST) أمثال ألكسندر شرش وهنري قانت في تطوير هذه الطريقة ووضع أسسها . وهذا بهدف التحكم أكثر في تسيير التكاليف .

لقد جاءت طريقة التكاليف المعيارية لحل مشاكل المؤسسات خاصة ما يتعلق بالرقابة، التخطيط، التسعير واتخاذ القرارات، لأن طرق التكاليف الفعلية لم تعد تنفي بالأغراض السابقة لعدة أسباب أهمها:

✚ عدم وجود معايير تقاس عليها الأهداف المحققة والمتعلقة بالأعباء ومستوياتها، ولهذا لا يمكن استعمال أنظمة التكاليف التاريخية بمفردها في عملية الرقابة.

✚ عدم وجود خطط وأهداف محددة مسبقا بهدف مقارنة تلك الأهداف بما هو تحقق فعلا وبالتالي تقييم الأداء، وهذا ما لم يوجد في بيانات التكاليف الفعلية.

✚ إن تحليل التكاليف يهدف إلى تسهيل اتخاذ القرار الذي هو طبيعيا موجه نحو المستقبل . إنه من التناقض جزئيا إيضاح بصفة استثنائية المستقبل بمرجعيات إلى الماضي التي لا يمكن أن تأخذ في الاعتبار التغييرات في عملية الإنتاج أو في الأسعار.

و نظرا لهذه الحدود والنقائص التي تتصف بها طرق التكاليف الفعلية تلجأ المؤسسات إلى استعمال طريقة التكاليف المعيارية والتي تزداد انتشارا واستعمالا.

مفهوم التكاليف المعيارية :

« تعرف التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مسبقا (مقدما) لإنتاج وحدة من سلعة ما في فترة مقبلة ، وتحديد تلك التكاليف المعيارية بعد الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في الفترة محل الدراسة.

كما يعرف الأستاذ جرادى التكاليف المعيارية بأنها: . «نموذج تقديري للأعباء يجري إعداده مسبقا، انطلاقا من شروط استغلال ممكنة ومستحبة» .

تعرف كذلك بأنها : « تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد استنادا إلى دراسات علمية بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة»

وبذلك فالتكلفة المعيارية تقوم على أساس وجود معيار كمي أو قيمي تحسب على أساس التكاليف بطرق مشابهة لطرق حساب التكاليف الفعلية، إلا أنها تكلفة تحسب قبل الانطلاق في عملية الإنتاج، وذلك انطلاقا من شروط ومتطلبات النشاط بالمؤسسة.

أنواع التكاليف المعيارية يمكن التمييز بين عدة أنواع من التكاليف المعيارية أهمها:

- التكلفة المعيارية التاريخية:

تحدد على أساس الفترة السابقة أو متوسط تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية. وهي سهلة الحساب وأكثر واقعية، إلا أن تعلقها بالماضي يجعلها غير قادرة على التقدير في المستقبل

- التكلفة المعيارية النظرية (المثالية):

تحدد على أساس قاعدة أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المستعملة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط . بعيدا عن كل خطر أو عدم تأكد . ويعاب على هذه التكاليف نقص واقعيته حيث لا تتحقق إلا في حالات استثنائية

- التكلفة المعيارية العادية:

تحسب على أساس تقديرات تتعلق بالظروف العادية للإنتاج، والتوزيع في المؤسسة . حيث تستند إلى تكاليف دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية . ولكن حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:

في فترات التضخم الكبير، حيث من الصعب إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية فإنه من الأفضل تحديدها كما يلي:

أ - الكمية المعيارية (النموذجية) : تحدد انطلاقا من الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أفضل مزج لعوامل الإنتاج المستعملة في المؤسسة.

ب - السعر المعياري (النموذجي) : هو السعر الملاحظ وقت حساب التكلفة المعيارية أو في فترة أخرى.

- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية:

هي تكلفة تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكنها لا تحدد دوماً مستوى الفعالية التقنية التي يراد الوصول إليها خاصة إذا كان السوق تسوده ضعف المنافسة، كما أن هذه الطريقة تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تركز عليها. يوصى بهذه الطريقة عندما يكون المنتج في مرحلة الدراسة أو الإعداد حيث توضح مستوى السعر الذي لا يمكن للمؤسسة أن تتعده من أجل أن تحافظ على بقائها في السوق.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم التكاليف المحددة مسبقاً أوسع من مفهوم التكاليف المعيارية، فتحدد الأولى الفعلية للسنة الماضية أو من متوسط التكاليف الفعلية للسنوات الماضية... إلخ. بينما تحدد الثانية بالاعتماد أساساً على ظروف استغلال معينة بدقة.

كما أنها تعتمد على الدراسات التقنية والهندسية وإعداد الظروف المناسبة للإنتاج. لهذا تعتبر التكاليف المعيارية إحدى طرق التكاليف المحددة مسبقاً

حساب الانحرافات وتحليلها: يقصد بالانحرافات الاختلافات التي قد تنجم عن عدم توافق النتائج الفعلية بالمعايير التي وضعت مسبقاً.

كما يعبر الانحراف عن الفرق بين التكلفة الفعلية، والتكلفة المعيارية لمنتج ما. فهو يوضح ما انفق فعلاً وما كان يجب إنفاقه وقد تكون تلك الانحرافات موجبة أي أنها في صالح المؤسسة أو سالبة في غير صالح المؤسسة.

$$\text{الانحراف} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$

1* الانحراف على التكاليف المباشرة:

الأعباء المباشرة هي أساساً المواد واليد العاملة المباشرة، حيث نفترض أنها تتناسب مع الكميات المنتجة، الانحرافات يمكن أن تنتج عن اختلاف:

- الكميات من المواد، أو ساعات اليد العاملة المباشرة.

- التكاليف الوحدهوية، سعر المواد، تكلفة ساعة اليد العاملة.

1-1- انحراف المواد الأولية:

يعود سبب اختلاف التكلفة الفعلية للمواد الأولية عن تكلفتها المعيارية، إلى التغيرات في الكمية المستعملة عن تلك المواد أو التغيرات في أسعارها أو فيهما معاً.

يمكن تحليل انحراف المواد الأولية إلى:

1-1-1 انحراف الكمية: هو الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية من المواد في السعر المعياري للوحدة:

انحراف الكمية = E_q .

الكمية الفعلية = Q_r .

الكمية المعيارية = Q_s .

السعر المعياري للوحدة = P_s .

وينتج انحراف الكمية السالبة من:

- الزيادة في استخدام المواد الخام بسبب وجود تلف أو إهمال.

- النقص في المراقبة متسببة في ذلك ضياع المادة.

- نقص المهارة لدى عمال الورشات أو التخزين.

- بسبب رداءة المواد ونقص صيانة الآلات وضبطها.

لهذا فإن المسؤول عن انحراف كمية المواد هو مدير الإنتاج باعتباره المسؤول المباشر على أقسام (الإنتاج التصنيع أو الورشات).

1-1-2 انحراف السعر: هو الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري للوحدة مضروباً في الكمية الفعلية للمواد

المستعملة:

انحراف السعر = E_p .

السعر الفعلي = P_r .

السعر المعياري = P_s .

الكمية الفعلية للمواد المستعملة = Q_s .

يساعدنا حساب هذا الانحراف في تحديد مدى كفاءة قسم التموين، وكذا معرفة مدى تقلبات الأسعار في السوق.

ويرجع انحراف السعر إلى عدة عوامل منها:

- الظروف الخارجية نتيجة التغيرات في الأسعار أو مصاريف الشراء.
- التأخير في استلام البضائع من الموردين مما يستدعي اللجوء إلى طلبيات استثنائية من موردين آخرين.
- سوء التسيير من قبل قسم الشراء (وعدم دراسة السوق).

وترجع مسؤولية انحراف السعر غير الملائم إلى إدارة قسم الشراء (التموين) .

1-1-3 الانحراف المشترك (الكفاءة): هو ناتج عن حاصل ضرب الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري في الفرق

بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية.

$$E = (Pr - Ps) (Qr - Qs)$$

E = الانحراف المشترك

. Pr = السعر الفعلي

. Ps = السعر المعياري

. Qr = الكمية الفعلية

. Qs = الكمية المعيارية

و يكون ناتج من مسؤولية الإخرفين السابقين معا.

1-2-2-انحراف اليد العاملة المباشرة:

حتى يتم تحديد انحراف اليد العاملة المباشرة يجب تحديد الوقت المعياري لكل عملية إنتاجية، وكذا معدل الأجر المعياري لليد العاملة المنتجة المباشرة.

الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة هو حاصل ضرب الوقت الفعلي في معدل الأجر الفعلي مطروحا منه حاصل ضرب الوقت المعياري في معدل الأجر المعياري.

انحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة = EG

. Tr = الوقت الفعلي

. Txr = الأجر الفعلي

. Ts = الوقت المعياري

. Txs = الأجر المعياري

يمكن تحليل انحراف اليد العاملة المباشرة إلى:

1-2-1-انحراف الوقت: يمثل الفرق بين عدد ساعات العمل الحقيقية وعدد ساعات العمل المعيارية مضروبا في

الأجر المعياري للساعة:

. ET = انحراف الوقت

. Tr = عدد ساعات العمل الحقيقية

$$E T = (T_r - T_s) T_{xs}$$

عدد ساعات العمل المعيارية $T_s =$

الأجر المعياري للساعة $T_{xs} =$.

و ينتج انحراف الوقت من عدة عوامل منها تعطل الآلات بسبب الأعطاب، استعمال ساعات إضافية أو تعويضية للعمال، سوء تسيير اليد العاملة، نقص كفاءة العمال... إلخ.

بهذا فالمسؤول عن انحراف الوقت هو المشرف على العملية الإنتاجية في الورشات.

1-2-2-انحراف الأجر: هو الفرق بين معدل الأجر للساعة المدفوع فعلا ومعدل الأجر المعياري مضروباً في ساعات

العمل الفعلية، أو هو الفرق بين الأجر المتوسط الفعلي والأجر المتوسط المعياري للساعة مضروباً في عدد ساعات العمل المشغولة فعلا.

انحراف الأجر $ETX =$

$$E TX = (T_{xr} - T_{xs}) T_r$$

معدل الأجر للساعة المدفوع الفعلي $T_{xr} =$

الأجر الفعلي $T_{xs} =$

ساعات العمل الفعلية $T_r =$

و يعود انحراف معدل الأجر إلى عدة عوامل متعددة منها، ارتفاع الأجور والمرتببات. تغيير السياسات المتبعة اتجاه الأجور (علاوات، تعويضات، منح...) خلق مناصب شغل جديدة، وضعية سوق العمل.

فإذا كانت مصلحة الأجور تعنى بتقدير الأجور. وتعنى مصلحة إدارة الموارد البشرية (إدارة العاملين) بالتشغيل، فإنهما المسؤولتان عن أي انحراف يحدث في معدل الأجر لليد العاملة.

1-2-3-الانحراف المشترك: هو ناتج عن حاصل ضرب الفرق بين الوقت الفعلي والوقت المعياري في الفرق بين

الأجر الفعلي والأجر المعياري:

الانحراف المشترك $E_r =$

الوقت الفعلي $T_r =$

الوقت المعياري $T_s =$

الأجر الفعلي $T_{xr} =$

الأجر المعياري $T_{xs} =$

و يكون ناتج عن مسؤولية الإخرافين السابقين معا.

$$E_r = (T_r - T_s) (T_{xr} - T_{xs})$$

2- الانحراف على التكاليف غير المباشرة:

يمكن تسمية انحراف التكاليف غير المباشرة بانحراف مراكز التحليل باعتبارها مراكز لمعالجة الأعباء غير المباشرة، وحتى يمكن تحديد انحراف الأعباء غير المباشرة، يجب حساب التكلفة المعيارية لوحدة القياس بالنسبة لكل قسم من أقسام المؤسسة . بالإضافة إلى عدد وحدات القياس المعيارية، و يحدد الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة عن طريق الفرق بين الأعباء غير المباشرة الفعلية والمعيارية.

و يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى ما يلي:

2-1- انحراف الموازنة:

و يسمى كذلك انحراف الإنفاق أو انحراف التكلفة وهو عبارة عن فرق الأعباء المتغيرة وينتج أساسا من اختلاف نصيب وحدة المنتج من الأعباء المتغيرة (غير المباشرة) .

و مسؤولية هذا الانحراف تقع على عاتق المشرف على الإنتاج في الورشات باعتباره المكلف بمراقبة الأعباء المتغيرة غير المباشرة.

$$B = (Cuv. Ar) + CF$$

$$E/B = R-B$$

. B = الموازنة للنشاط الفعلي

. R = الأعباء الفعلية

. Cuv = الأعباء المتغيرة المعيارية للوحدة

. C F = الأعباء الثابتة المعيارية

. Ap = Qs = النشاط المعيار للإنتاج الفعلي

Qr = Ar = النشاط الفعلي

2-2- انحراف النشاط:

يطلق عليه انحراف الطاقة أو انحراف الحجم. و يمثل الفرق بين الناتج في اختلاف الأعباء غير المباشرة الثابتة الفعلية عن تلك المقدرة في ظل النشاط العادي . وهو يحسب تكلفة بطالة أو نشاط أعلى والناتج عن تواجد الأعباء الثابتة بالقسم.

$$E / A = B - Cs. Ar$$

Cs = التكلفة المعيارية

2-3- انحراف المردود:

و يطلق عليه كذلك انحراف الكفاءة أو الإنتاجية، بواسطة هذا الانحراف نستطيع معرفة ما إذا كانت إنتاجية المؤسسة قد تحققت كما كان متوقعا أم لا. وهو عبارة عن الفرق بين كمية الإنتاج المعيارية المتوقعة من النشاط الفعلي وكمية الإنتاج الفعلي التي أعطاهما ذلك النشاط مضروبا في التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج.

$$E / R = (Cs. Ar) - (Cs.As) = Cs(Ar-As)$$

تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق المهمة، نظرا لاستخداماتها المتعددة في ميدان التسيير خاصة الرقابة على مختلف الأقسام و الأنشطة و من خلال حساب الانحرافات و تفسيرها ثم إجراء التصحيحات اللازمة بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و الرشيدة في الوقت المناسب، من خلال الضغط على التكاليف قصد تدينتها و قياس الكفاءة و ترشيد التسيير داخل المؤسسة. كما يمكن الاستفادة من هذه الطريقة في ميدان التسويق كتخطيط الأسعار، الأرباح، الإنتاج و التوزيع. و تبقى عملية تحديد المعايير بشكل عام عملية صعبة عادة ما يتم مراجعتها.¹⁷

الفرع الثاني: لوحة القيادة كنظام للمعلومات

أولاً: نظام المعلومات: قبل أن نتطرق للوحة القيادة أثرتنا أن نذكر نظام المعلومات والذي بدره يعبر عن لوحة القيادة بطريقة كلاسيكية.¹⁸

- مفهوم نظام المعلومات:

يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، ويمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات (المقدمة وخلق المنتجات الجديدة).

لخضاري صالح إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير -- جامعة منتوري - قسنطينة -

¹⁸ طويل رشيد مرجع سبق ذكره ص 23-24

- خصائص نظام المعلومات:
- للمعلومات مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي
- **الدقة:** قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الغير الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية الجمع، أ والتجهيز، أو إعداد التقارير وقد يعتقد مستخدميها أنها معلومات دقيقة، وفي هذه الحالة طالما أن مستلمها يعتقد أنها دقيقة ويستخدمها لبعض الأغراض، فإنها تعتبر معلومات لهذا الشخص.
- **الشكل:** قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، وعادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف.
- **التكرار:** يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات وتجميعها وإنتاجها .
- **المدى:** فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى.
- **الارتباط:** أي مدى ترابط المعلومات المجمعة في أوقات مختلفة لمعالجة موقف معين .
- **الكمال:** أي توفر المعلومات الكاملة للمستخدم بخصوص موقف معين .
- **التوقيت:** المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها أي لا تكون متقدمة حين وصولها .
- **النشأة:** قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمنشأة أو من خارجها .
- **الفترة الزمنية:** قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة (مقبلة) .

مفهوم لوحة القيادة¹⁹ :

1- الحاجة إلى استخدام لوحات القيادة في المؤسسة :

- كي تستطيع المؤسسة مواجهة التحديات الاقتصادية الجديدة و المنافسة الحادة، فلا يجب أن تكتفي بالاعتماد على أدوات رقابية أثبتت عجزها في تلبية الضروريات الحديثة لعملية التسيير، بل يجب البحث عن أدوات حديثة تسمح ب:
- ✓ تزويد المسؤولين بمعلومات آنية ودقيقة.
 - ✓ المتابعة الدائمة لسير العمليات.
 - ✓ إظهار التغيرات والانحرافات بالدقة والسرعة المتلازمين، مع تحديد الأسباب والآثار الناتجة عن هذه
 - ✓ الانحرافات بغرض اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹⁹ بونقيب أحمد . دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير . مذكرة الماجستير . جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2006 ص 116

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

- ✓ الإطلاع والتفسير لأكثر عدد من القيم في المؤسسة وبشكل سريع.
 - ✓ وضع تقديرات وفرضيات مستقبلية تتميز بقدر كبير من التأكد .
- وفي هذا المجال يتم اللجوء إلى لوحات القيادة نظرا لاحتوائها على هذه المزايا، إضافة إلى تماشيها مع مبدأ تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتفويض السلطات، فهي تسمح للمسؤولين بمتابعة نشاطهم الخاص وبمعرفة أسباب القصور في تحقيق الأهداف بسرعة، كما تمكنهم من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة . ولهذا يمكن اعتبار لوحات القيادة أداة رقابة ذاتية خاصة بالمسؤولين .

2- مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير :

تتضمن مهمة المسيرين في المؤسسة جانبين أساسيين هما: التسيير متوسط الأجل والتسيير قصير الأجل، فالتسيير متوسط الأجل يتمثل خصوصا في تحديد السياسة العامة للمؤسسة والقيام بدراسات حولها وتحديد نقاط القوة والضعف ، ووضع خطط للعمل، إضافة إلى إعداد الهيكل التنظيمي الذي يتناسب مع ثقافتها.

أما فيما يخص التسيير قصير الأجل فإنه يفرض تشخيصا مستمرا لسير العمليات في المؤسسة وسعيا نحو تحقيق الأهداف المحددة بكفاءة عالية، وتتمثل عملية التسيير قصير الأجل في:

- ✓ تحديد الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها حسب الخطط المحددة من طرف إدارة المؤسسة.
- ✓ الرقابة، والتي تعمل على التأكد من مدى مطابقة سير العمليات للأهداف، كما يتم من خلالها تنظيم المعلومات ووضع معايير القياس وعرض هذه المعلومات في شكل مواعيد، تكاليف، كميات، وبعد ذلك تتم معالجتها عن طريق التحليل ثم القيام بعملية تلخيص النتائج.
- ✓ التنبؤ ووضع تقديرات وفرضيات مختلفة حول الوضعيات المستقبلية.
- ✓ اتخاذ القرارات، وتعني القدرة على إيجاد عمليات تصحيحية واختيار الأنسب منها.
- ✓ التوجيه والتنسيق وتنظيم العمل.
- ✓ وفي هذا المستوى من التسيير تتدخل عملية تحضير واستعمال لوحات القيادة.

الشكل رقم (12): مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير

المدى الطويل 5 إلى 10 سنوات	الخطة الإستراتيجية			التوقعات
المدى المتوسط 2 إلى 5 سنوات	جدول النتائج التقديري	مخطط التمويل	المخطط الاستثماري	
المدى القصير سنة	الميزانيات			النتائج
نتائج تقديرية يوم +1 إلى يوم +3	ميزانية الاستغلال	ميزانية الخزينة	ميزانية الاستثمارات	
نتائج فعلية يوم +30 إلى يوم +...	مراقبة الميزانية	الحاسبة التحليلية		البيانات
		العامة		

المصدر : بونقيب أحمد . دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير . مذكرة الماجستير . جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2006 ص 118

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة كالتالي:

تعرف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومية.

كما نضيف بعض مميزات لوحة القيادة على غرار خصائصها كالآتي:

- ✓ لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- ✓ يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
- ✓ يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتداول حول نتائج أدائهم.
- ✓ تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

✓ تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

إضافة إلى المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:

✓ تكون قليلة العدد.

✓ تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني.

✓ تحتوي على قيم مالية وغير مالية.

✓ يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.

✓ تكون واضحة وسهلة الشرح.

✓ يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات) ، للفت انتباه المعنيين .

- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية .

خصائص لوحة القيادة :

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير في أغلب الأحيان تخص الأجل القصير، ونجدها تتميز بالخصائص التالية
عموم²⁰ أ:

- **الدورية** : وتتعلق بديناميكية لوحة قيادة ومدة تحسين المعلومات التي تحويها عن نشاطها المسؤول ويمكن التمييز بين عدة أشكال، فيمكن أن تكون :

✓ **يومية** : تخص فريق عمل يتابع نشاط اليد العاملة لديه بشكل يومي مثل : ساعات العمل الحقيقية، العطل المرضية، الغيابات، الوقت الضائع.

✓ **أسبوعية** : وتكون في حالة مسؤول عن ورشة مثل الإنتاج الأسبوعي، المادة الأولية المستعملة في مصلحة البيع.

✓ **شهرية** : وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات لأنها تتميز ب :

*نظرة عامة على المؤسسة في ظرف قصير.

*وقلة تكاليف إعدادها.

✓ **سنوية** : وعادة تكون في مراقبة تجسيد إستراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل : المبيعات السنوية ، الميزانيات التقديرية السنوية.

²⁰ بن لخضر محمد العربي . دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه . جامعة أبي

بكر بلقايد - تلمسان - سنة 2014-2015 ص 13

- **التقدير الكمي**: عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كمي وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية، مثلاً بالوحدات ، عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد الساعات العمل، أو في شكل تقريبي مثل: الصيانة، رضا الزبائن في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء) كاستعمال النسب، المنحنيات (...) وتحتوي على قيم مالية وغير مالية.

- **السرعة**: تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية مثلاً:

لوحة القيادة اليومية يجب أن تكون في اليوم الموالي، لوحة القيادة الشهرية يجب أن لا تتعدى 05 أيام بعد انتهاء الشهر المعنى بالقياس، ولكن هذا كل مع مراعاة مصداقية المعلومات وضرورتها وكذا تكلفتها .

- **الانتقاء**: يعين لكل مركز مسؤولية معلومات خاصة به ومؤشرات يكون الاتفاق عليها مسبقاً، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسؤول.

- **موجهة للنشاط**: لا تفي لوحة القيادة شيئاً بدون التعاليق ومخططات الأنشطة فتقييمها يجب أن يكون ديناميكياً، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير القيادة والتنشيط.

✓ **القيادة**: لوحة القيادة هي أداة مساعدة على التفكير حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة ومدققة على النظام من أجل تحديد وإعطاء توجيهات محددة لتسيير النشاط.

✓ **التنشيط**: يكون وضع لوحة القيادة تحت تصرف المسؤول كأحسن وسيلة من أجل تطوير التفكير الجماعي والمشاركة بأداة لإعادة الربط بين الإستراتيجية والخطة المتبعة.

- **أداة تلخيصية (outil de synthèse)**: فهي لا تشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته.

- **أداة الاستعمال المتداول**: طبيعة الاستخدام المتكرر للوحة القيادة يستوجب خاصية سهولة الفهم والوضوح

بمعنى ضرورة تحقيقها للاتصال الجيد بين المسؤول والمعاونين وذلك بواسطة عدد محدود من المؤشرات المنتقاة بشكل جيد وكذا اختيار أشكال ملائمة ومعبرة عن تلك المؤشرات و بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

والجدول التالي يوضح أهم الفروقات بين خصائص كل من لوحة القيادة وبين الأدوات الرقابية الأخرى

(المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، تسيير الميزانيات و التحليل المالي)

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

الجدول رقم (04) : مقارنة بين لوحة القيادة و الأدوات الرقابية الأخرى

لوحة القيادة	الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير
<ul style="list-style-type: none"> - تتضمن معلومات مالية وغير مالية (نوعية) - إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة. - محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين. - عرض المعلومات فيها يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين. - سرعة في تحصيل المعلومات يوم +1 إلى يوم +5 - معطيات قليلة ومركزة حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل. - سرعة في القراءة والتحليل. - تمثيل البيانات يكون في شكل مميز وجذاب - مرنة وقابلة للتعديل والتجديد في أي وقت وحسب الحاجات. 	<ul style="list-style-type: none"> - معلومات مالية بحتة - مصادر المعلومات يكون من داخل المؤسسة. - محتواها المعياري، غمطي لكل المسؤولين - عرض المعلومات يكون في أقل مدة شهر - بطيء في تحصيل المعلومات (يوم+10 إلى يوم +25) - معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية - تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها - تمثيل البيانات يكون معقد أو غير موجود - صعوبة في تطوير هذه الأدوات

المصدر: بن لخضر محمد العربي. دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه. جامعة

أبي بكر بلقايد - تلمسان - سنة 2014-2015 ص 15

- الوظائف الأساسية للوحة القيادة :

تتميز لوحات القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة منه²¹ :

1 - أداة لقياس الأداء والمساعدة على اتخاذ القرارات :

يمكن للوحة القيادة ان تساهم في عملية قياس الأداء داخل المؤسسة وكذا في المساعدة على اتخاذ القرارات وذلك لأنها:

-تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال، الهوامش)...والنتائج غير المالية (عدد الوحدات المنتجة)...، ومقارنتها بالأهداف المحددة مما يسمح بقياس أداء المسؤولين، ومقارنة بالأنظمة المحاسبية التقليدية فإن لوحات القيادة تساعد المسؤولين على التأكد من الاستعمال الأمثل والفعال للموارد، من خلال انفرادها بالقدرة على قياس التكاليف الخفية كالتكاليف الناتجة عن غياب العمال وتدني جودة المنتوجات... ، وغيرها من التكاليف التي يصعب حسابها أو تحديدها باستعمال الأدوات المحاسبية التقليدية.

- كما تعتبر لوحات القيادة أداة هامة تساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات ، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي، فعلى عكس أنظمة الميزانية والمحاسبة التي تعتمد على معلومات تاريخية والرقابة على العمليات السابقة فإن لوحة القيادة أداة تنبؤ لجرى العمليات المستقبلية (فعن طريق نتائج الأشهر الماضية يمكن التنبيه إلى احتمالية حدوث أخطار متوقعة في الأشهر القادمة) فهي أداة قيادة وتحكم).

- كما تعتبر لوحات القيادة أداة تكميلية لنظام تسيير الميزانية ، حيث تستعمل في عملية مراقبة الميزانية ويتم فيها وضع أهم المؤشرات التي يرغب المسؤول في متابعتها باستمرار والتي تساعد في تحقيق أهدافه بشكل جيد واتخاذ الإجراءات التصحيحية والتعديل في العمليات (فترة مراقبة الميزانية عادة ما تكون شهرية بينما لوحات القيادة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات).

2-أداة حوار واتصال :

تسمح لوحة القيادة في المؤسسة بتعزيز الحوار والاتصال داخل المؤسسة من خلال:

-تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته.

²¹ التوهامي جدواني .محمد جدواني .إستخدام أسلوب لوحة القيادة للرفع من الفعالية التنظيمية .مذكرة ماستر. جامعة العربي التبسي - تبسة - ص 29

- يجب على الإدارة العليا تحقيق التنسيق فيما بين الإجراءات التصحيحية المتخذة على مستوى مراكز المسؤولية والتركيز على تحسين الأداء الإجمالي للمؤسسة بدلا من التعظيم الجزئي (يمكن أن يتم اتخاذ إجراء تصحيحي مفيد ومناسب لمركز مسؤولية ما، إلا أنه قد يعود بالضرر على أداء المؤسسة ككل، لذا يجب الانتباه إلى هذه النقطة).
ففي بعض الحالات يكون من الأجدر مراجعة الأهداف المبدئية، ولا يتم ذلك إلا بواسطة دراسات منتظمة (مرتين في السنة)، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم وبين الإدارة العليا والتفاوض على أهداف جديدة

3- أداة للتحفيز وتنمية مهارات المسؤولين :

تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فلوحة القيادة تولد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفزهم لذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول والاطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة كل هذا ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل، لذا يمكن القول أن لوحة القيادة تساهم بشكل كبير في تطوير ثقافة التسيير بالمؤسسة.

4- أداة تنبؤ :

تساعد لوحة القيادة في التنبؤ بالحالة المستقبلية وذلك بناء على استقرار الماضي ودراسة الحاضر للولوج في المستقبل وبمعنى آخر فإن لوحة القيادة لا تقدم فقط الوضعية الماضية والحالية، وإنما الوضعية المراد بلوغها مستقبلا انطلاقا من دراسة وملاحظة اتجاهات مكونات لوحة القيادة التي يعبر عنها بالأهداف لذلك يمكن القول أن لوحة القيادة تسمح بزيادة نسبة التأكد من المستقبل بالنسبة لمسير الموارد البشرية في ظل بيئة ديناميكية تتميز بعدم التأكد.

5- أداة مراقبة :

تشكل لوحة القيادة الأداة المفضلة في نظام المراقبة انطلاقا من كونها تسمح بتعديل مستوى التجريد والذي يتحقق من خلال تدفق المعلومات دقيقة يوفرها نظام المعلومات، كما تعمل على توجيه وإرشاد قسم الموارد البشرية نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة، وضبط مسار عمل المورد البشري والمؤسسة على حد سواء .

المطلب الثالث : التحليل المالي كأداة لقياس الأداء

انطلاقاً من القوائم المحاسبية ومعالجتها ،ويهدف الحصول على أرقام تعبر بدقة عن النشاط المالي و الإقتصادي للمؤسسة أو قياس أداءها ،يمكن استنتاج عدداً من المؤشرات الأساسية ،والتي على أساسها يقوم المحلل المالي بتطبيق واستخدام مختلف الأساليب والأدوات التي تساعد على تقييم الوضعية المالية للمؤسسة وهذا ما سنراه في مطلبنا هذا إلا أنه يجدر بنا قبل ذلك أن نعرض حول " مفهوم وأهداف التحليل المالي"²²

مفهوم التحليل المالي :

هو علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة ، وإجراء التصنيف اللازم لها ، ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة ، وإيجاد الربط والعلاقة بينهما ، فمثلاً العلاقة بين الأصول المتداولة التي تمثل السيولة في المنشأة ، وبين الخصوم المتداولة التي تشكل التزامات قصيرة الأجل على المنشأة ، والعلاقة بين أموال الملكية والالتزامات طويلة الأجل ، بالإضافة إلى العلاقة بين الإيرادات والمصروفات ثم تفسير النتائج التي تم التوصل إليها ، والبحث عن أسبابها ، وذلك لإكتشاف نقاط الضعف والقوة في الخطط والسياسات المالية ، بالإضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة ووضع الحلول والتوصيات اللازمة لذلك في الوقت المناسب.

أهداف التحليل المالي :

1. التعرف على حقيقة الوضع المالي للمنشأة.
2. المساعدة في إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم.
3. بيان قدرة المنشأة على خدمة ديونها وقدرتها على الإقتراض.
4. تقييم الخطط والبرامج التشغيلية المطبقة .
5. الحكم على جدوى الإستثمار في المنشأة.
6. بيان وضع ومستوى المنشأة في القطاع الذي تنتمي له.
7. الحكم على أداء كفاءة الإدارة .
8. الحكم على مستوى أنظمة الرقابة للمستخدم.

²² سيد عطا الله السيد كتاب التدريب المحاسبي والمالي الطبعة الأولى 2013 دار الراجحة للنشر والتوزيع ص207.211

وسائل وأدوات التحليل المالي:

التحليل المالي بواسطة التوازنات المالية أو المؤشرات المالية.²³

بعد أن يقوم المحلل المالي بصياغة الميزانية وذلك بإجراء تعديلات على مختلف عناصر الأصول والخصوم، حيث يبدأ بالدراسة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة، بالاعتماد على مؤشرات تعرف بمؤشرات التوازن المالي والمتمثلة في:

رأس المال العامل :

يعتبر رأس المال من أهم مؤشرات التوازن المالي، إذ أنه ينشأ من التوازن المالي الأدنى، ويوفر للمنشأة هامش أمان يسمح لها بمواجهة مشاكل عديدة، من بينها صعوبة السيولة وإيجاد السير المالي الناتج عن تقارب الاستغلال. الزمن الممكن حدوثه، ومن خلاله تستطيع المؤسسة التحكم فيه أو التنبؤ به، وهذا ناتج عن دوران قيم الإستغلال.

تعريف رأس المال العامل: يعتبر من أهم مؤشرات التوازن المالي، وهو ذلك المؤشر للتوازن على المدى الطويل إلى القصير ويتم تقسيمه من أعلى الميزانية ومن أسفل الميزانية كذلك:

من أعلى الميزانية: رأس المال العامل = أموال دائمة - أصول ثابتة.

من أسفل الميزانية: رأس المال العامل = الأصول المتداولة - ديون قصيرة الأجل

ورأس المال العامل أصناف :

أ- رأس المال الخاص: وهو المقدار من الأموال الخاصة عن تمويل الأصول الثابتة، ويحسب بالعلاقة التالية :

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة - أصول ثابتة .

ب- رأس المال العامل الإجمالي: ويضم مجموع عناصر الأصول التي تدخل ضمن الدورة الاستغلالية للمؤسسة، وتمثل

في مجموع الأصول التي تدوم لمدة سنة واحدة أو أقل من سنة، ويحسب بالعلاقة التالية:

²³صخري جمال عبد الناصر التحليل المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي - كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-ص16.17

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول المتداولة .

ج- رأس المال العامل الخارجي: وهو الجزء من الديون الخارجية التي تمول الأصول المتداولة، ويحسب بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل الخارجي = مجموع الديون القصيرة والطويلة الأجل

احتياجات رأس المال العامل الدائم:

احتياجات رأس مال العامل الدائم هو الفرق بين الإحتياجات الدورية المهمة والموارد الدورية في المؤسسة أثناء دورة نشاطها إذ عليها أن تغطي مخزونها ومدىها بالديون قصيرة الأجل فإذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وتتغير احتياجات رأس المال العامل الدائم من سنة إلى أخرى تماشياً مع تغير نشاط المؤسسة .

احتياجات رأس مال العامل الدائم = (قيم الإستغلال + قيم قابلة للتحقيق) - (ديون قصيرة الأجل - تسيقات بنكية)

الخزينة :

هي الأموال الجاهزة أو الأموال تحت التصرف، وهي كل الأموال التي تمتلكها المؤسسة والموجودة في صندوقها الخاص أو المصرف أو مركز الصكوك البريدية، والتي تستطيع أن تتكون الخزينة من استخدامها فوراً بخلاف الأموال التي تحصل عليها من آجال قصيرة أو متوسطة وتأخذ الخزينة وضعيتين هما:

الخزينة = القيم جاهزة - تسيقات بنكية.

الخزينة = رأس المال العامل الدائم - احتياجات رأس المال العامل الدائم

التحليل المالي بواسطة النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من بين الأدوات المفيدة في التحليل المالي وذلك لأنها تسمح بإعطاء تفسير لنتائج السياسات المتخذة من طرف المؤسسة وتعتبر كذلك أهم وسيلة للتحليل في دراسة المركز المالي والحكم على النتائج²⁴

تعريف النسب المالية :

توجد عدة تعريفات للنسب المالية والتي نذكر منها:

أولاً: هي علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل أو الاستغلال، وتأخذ هذه القيم من جدول تحليل الاستغلال أو من الميزانية أو منها معا.

ثانياً: النسبة هي العلاقة بين مقدارين يمكن التعبير عنها في شكل نسبة مئوية أو كسر أو على شكل معامل وهذا الأخير قد يكون بالأشهر أو بالأسابيع أو بالوحدات النقدية.

أهم النسب :

نسب السيولة :

تستخدم نسب السيولة كأداة لتقييم المركز الائتماني للمؤسسة، حيث تقف هذه النسب على مدى مقدرة أصول المؤسسة المتداولة على مسايرة استحقاقية الديون القصيرة الأجل. حيث يمثل تحليل سيولة المؤسسة مؤشراً مهماً لتقييم الأداء المالي للمؤسسة وقدرتها على مواجهة التزاماتها العاجلة وديونها المالية المستحقة من خلال تحديد مقدار ما يتوفر لديها من نقد سائل، ومن أصول قابلة للتحويل إلى نقد في مدة زمنية قصيرة وبأقل خسارة ممكنة قياساً بتكلفة شرائها، كما يستخدم تحليل السيولة كأداة لمعرفة مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية بموجوداتها المتداولة، وتعتبر السيولة المحور الأساسي في كل سياسة مالية، إذ يمكن أن يؤدي الأمر إلى تصفية المؤسسة إذا لم تستطع مواجهة ديونها الفورية حتى وإن كانت تحقق أرباحاً عالية في الأجل الطويل ، ولقياس ذلك يقوم المحلل المالي بحساب جملة من النسب وهي:

²⁴ صخري جمال عبد الناصر التحليل المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي - كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-17...24

نسبة السيولة العامة :

تقيس هذه النسبة مدى كفاية الأصول المتداولة المتوقع تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة لتغطية مطالبات الدائنين القصيرة الأجل، ويتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التداول} = (\text{الأصول المتداولة} / \text{الخصوم المتداولة}) \times 100$$

وتعتبر نسبة التداول من المؤشرات التقريبية لدراسة وتحليل السيولة والقابلية الايفائية، ويعود سبب ذلك إلى أن هذه النسبة تعتمد في حسابها على مجموع الأصول المتداولة ومجموع الخصوم المتداولة دون الاهتمام بدرجة سيولة فقرات الأصول المتداولة أو تواريخ استحقاق الخصوم المتداولة، فهذه النسبة لا تفرق بين السيولة الجاهزة وغير الجاهزة، لذلك يمكن النظر إلى هذه النسبة على أنها مقياساً كمياً وليس نوعياً فتشير النسبة المنخفضة قياساً بمعيار المقارنة إلى احتمال مواجهة المؤسسة لصعوبات في سداد ما عليها من ديون قصيرة الأجل في تواريخ استحقاقها، في حين يشير الارتفاع الكبير في هذه النسبة قياساً بمعيار المقارنة ورغم تعزيره لسيولة المؤسسة، إلا أنه يشير إلى احتفاظ الإدارة بأصول متداولة تزيد عن الحدود الاقتصادية.

نسبة السيولة السريعة:

تعتمد هذه النسبة على الأصول السريعة التحول إلى نقديات لقياس درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة، ويتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = (\text{الأصول المتداولة المخزون} / \text{الديون القصيرة الأجل}) \times 100$$

الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية، بسبب الوقت الطويل الذي تحتاجه عملية البيع أو الوقت الطويل الذي تتطلبه عملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة ثم إتمام عملية بيعها، أضف إلى ذلك أن المخزون يحقق أكبر قدر من الخسائر بالمقارنة بالأصول المتداولة الأخرى في حالة التصفية، وأيضاً بسبب عدم التأكد من بيعه. ومن أجل الوصول إلى نسبة دقيقة : يجب القيام بما يلي

- تخفيض الديون القصيرة الأجل بقيمة تسبيقات العملاء على الطلبات الجارية، حيث أن مقابلها موجود ضمن المخزون.

- تخفيض القيم غير الجاهزة بقيمة التسبيقات المقدمة للموردين، حيث أنها ستتحول إلى مخزونات عند تسليم المشتريات.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

ملاحظة: إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد أو أكبر منه فإن المخزون غير ممول عن طريق الديون القصيرة الأجل .

نسبة السيولة الجاهزة :

تعتبر نسبة السيولة الجاهزة أكثر النسب صرامة لتقييم أداء المؤسسات من ناحية السيولة، حيث تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالإعتماد على السيولة الموجودة حالياً تحت تصرفها فقط، دون اللجوء إلى كل قيمة غير جاهزة، لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع مدة معينة لتحويل المخزون إلى سيولة جاهزة، كما يصعب عليها تحويل القيم غير الجاهزة إلى سيولة دون أن تفقد مكانتها وسمعتها في السوق.

يتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = (\text{القيم الجاهزة} / \text{الديون القصيرة الأجل}) \times 100$$

إن ارتفاع هذه النسبة عن الواحد الصحيح فهذا يعني أحد الاحتمالات التالية:

- تراجع نشاط المؤسسة.

- نقص تجديد الاستثمارات.

- فائض في النقديات غير مستغل و عرضة للتدهور في القيمة.

هناك من يعطي لنسبة السيولة السريعة و السيولة الجاهزة المجال بين % 30 إلى % 50 و % 20 إلى % 30 على الترتيب.

نسب النشاط :

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة أصولها، وتقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لها في اقتناء الأصول، ومدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الأصول، وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وكذا أكبر ربح ممكن، وفيما يلي أهم هذه النسب.

-معدل دوران مجموع الأصول

تعد هذه النسبة من النسب التحليلية المهمة لبيان مدى العلاقة بين المبيعات الصافية وحجم الأصول المستخدم في خلقها داخل المؤسسة، وتساعد دراسة هذه النسبة أو هذا المعدل ومتابعة تطوره من الإجابة على سؤال مهم مفاده هل أن مجموع الاستثمار في الأصول يبدو معقولا قياسا بمستوى النشاط التشغيلي للمؤسسة ممثلاً بالمبيعات؟. يتم حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل دوران مجموع الأصول = رقم الأعمال / مجموع الأصول

ليس هناك معدل معياري لهذه النسبة إلا أنه يمكن مقارنة النسبة المتحصل عليها مع نسبة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، فإذا كان معدل المؤسسة أكبر من معدل القطاع فهذا يعني أن المؤسسة تعمل قريبا من مستوى الطاقة الكاملة، مما يعني أنه لن يمكن زيادة حجم النشاط دون زيادة رأس المال المستثمر، أما إذا كان معدل المؤسسة منخفضا مقارنة بمعدل القطاع فهذا دليل على وجود أصول غير مستغلة أي أن هناك أصول زائدة لا ضرورة لها.

معدل دوران الأصول الثابتة

من المؤشرات التحليلية المهمة في تقييم الأداء التشغيلي ما يسمى بمعدل دوران الأصول الثابتة، وتكمن أهمية هذا المؤشر في قدرته على قياس كفاءة الإدارة وفاعلية أداؤها في استغلال واستخدام الأصول الثابتة في خلق المبيعات. يتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة وفق العلاقة التالية:

معدل دوران الأصول الثابتة = رقم الأعمال / الأصول الثابتة

كلما زاد معدل دوران الأصول الثابتة قياسا بمعيار المقارنة المستخدم في التحليل كلما زادت الكفاءة الإدارية من خلال فاعلية استخدام الأصول الثابتة في خلق المبيعات، سواء كانت تلك الفاعلية ناتجة عن الاستخدام الفني أو لكون الاستثمار في الأصول الثابتة يتسم بمقدار اقتصادي أمثل وفي حالة قيام المؤسسة باستئجار بعض الأصول الثابتة بدلا من شرائها، فإن جزء كبيرا من الأصول الثابتة لا يظهر في الميزانية، وهذا معناه وعند إجراء عملية تقييم الأداء بتحليل نسب النشاط أنه بدون أخذ عنصر الاستئجار في الحسبان، فإن معدل الدوران المستخرج سيفقد كثيرا من قيمته، ولمعالجة هذا القصور يقوم

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

المحلل المالي برسملة أقساط الإيجار السنوية وإضافتها إلى مجموع الأصول الثابتة، وأيضا إلى القروض في جانب الخصوم من أجل توازن الميزانية. إن الاعتماد على الاستئجار دون شراء الأصول الثابتة يعني ترشيدا للقرار الاستثماري. ويضمن لإدارة المؤسسة تحقيق مزايا الاستئجار وهي :

- يؤدي استئجار الأصول إلى توفير النقدية

- يسمح استئجار الأصول الثابتة لإدارة المؤسسة بالتغيير المطلوب في معداتها الإنتاجية، حيث أن الإدارة تستطيع بواسطة الاستئجار الحصول على أحدث التكنولوجيات دون أن تشعر بأي حالة من حالات القلق حول تقادم الأصول، أو التخلص من الموجودات المندثرة فنيا - يؤدي الاستئجار إلى زيادة قدرة المؤسسة على الاقتراض، حيث أن الاستئجار لا يعتبر من ضمن الديون التي على المؤسسة، ولا يظهر أيضا في الميزانية العامة

- إن عملية الاستئجار قد تتضمن شروط أفضل من الشروط التي تحصل عليها المؤسسة عند قيامها بالاقتراض اللازم للشراء

معدل دوران الأصول المتداولة :

يقيس هذا المعدل مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول المتداولة في توليد المبيعات، ويتم حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \text{رقم الأعمال/الأصول المتداولة}$$

فمعدل الدوران يعبر عن كفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتداولة في خلق المبيعات، وبالتأكيد أنه كلما زادت عدد مرات الدوران كلما زادت إنتاجية الدينار الواحد المستثمر في الأصول المتداولة في خلق المبيعات، وفي ذلك تعظيم للأداء التشغيلي، وهو ما الإدارة المعاصرة في الوصول إليه، لان انخفاض معدل الدوران إنما يعني ضعفا في استغلال الأصول المتداولة في خلق المبيعات، أو يشير إلى حالة من حالات التضخم في الاستثمار في الأصول المتداولة بأكثر من الحاجة المقررة لها اقتصاديا، أما ارتفاع هذا المعدل مقارنة بمعدل القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة . فيعني ارتفاع كفاءة الإدارة في استغلال أصولها المتداول.

فترة التحصيل :

يقصد بفترة التحصيل تلك الفترة الممتدة من تاريخ البيع بالأجل إلى تاريخ تحصيل قيمة هذه المبيعات، ولهذا فإنها تعبر وبشكل دقيق عن سيولة الحسابات المدينة، أي سرعة تحركها باتجاه التحصيل وتغذية السيولة بالنقد الجاهز، مثلها مثل معدل دوران الحسابات المدينة ولكن باتجاه معاكس. إذ في الوقت الذي يرتفع فيه معدل دوران الحسابات المدينة تنخفض فيه فترة التحصيل، والعكس صحيح، وهذا يعني أنه كلما ارتفع معدل دوران الحسابات المدينة والذي يعكس حالة القوة في الأداء الاستراتيجي للمؤسسة، فإن فترة التحصيل سوف تنخفض بالمقابل لتعبر هي أيضا عن جانب من جوانب القوة. ومن الناحية التحليلية، يجب أن نشير إلى أن الارتفاع الكبير في معدل فترة التحصيل يدل على أن السياسات التي وضعتها الإدارة غير فعالة، أو أن الإدارة أمام احتمال مواجهة مشاكل خطيرة فيما يتعلق بقدرتها على تحصيل حساباتها المدينة بشكل عام، أو تعثرها في تحصيل بعض الحسابات. يتم حساب فترة التحصيل وفق العلاقة التالية :

$$\text{فترة التحصيل} = 360 / \text{معدل دوران الحسابات المدينة}$$

فترة الدفع يقصد بفترة الدفع الفترة الممتدة من تاريخ الشراء بالأجل إلى تاريخ تسديد تلك الحسابات، وبهذا التحديد فإن فترة الدفع ترتبط بقدررة الإدارة على تسديد الالتزامات المستحقة عليها، والمنطق التحليلي هنا، أنه كلما زادت فترة الدفع، كلما دل ذلك على تباطؤ الإدارة في التسديد، ليكون الانخفاض فيها معبرا عن التحسن في السيولة. وهذا التحديد مشتق وفق طريقة حساب فترة الدفع والتي تتم كما يلي:

$$\text{فترة الدفع} = 360 / \text{معدل دوران الحسابات الدائنة}$$

يمكن للمؤسسة القيام بإجراء مقارنة بين المدتين، مدة التحصيل من العملاء ومدة التسديد للموردين، فإذا طالت مدة التحصيل فإن جزء من حقوق المؤسسة بقي خاملا خلال دورة الاستغلال، أما إذا طالت مدة التسديد للموردين فإن ذلك يعني أن جزء من الديون القصيرة الأجل بقي متاحا أمام المؤسسة وهو مورد قابل لتنشيط دورة الاستغلال، وبالتالي كلما كانت مدة التسديد للموردين أطول من مدة التحصيل من الزبائن كان أفضل بالنسبة للمؤسسة، فهذا الفرق بين المدتين هو فترة قرض (من المورد) بدون تكلفة.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

-نسب التمويل تقيس نسب التمويل درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها. ويكتسب المدى الذي تذهب إليه المؤسسة في الاقتراض أهمية خاصة من جوانب عديدة أهمها التأثير على كل من العائد والخطر. إذ أن التمويل باستخدام الاقتراض قد يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة مقارنة بالتمويل عن طريق أموال الملكية، حيث يسمح بخصم فوائد القروض من وعاء الضريبة على الدخل. غير أنه من ناحية أخرى ثمة مخاطر تكتنف تزايد الاعتماد على القروض في تمويل أنشطة المؤسسة تتمثل في احتمال عدم قدرة المؤسسة على تسديد القروض وفوائدها الأمر الذي قد يؤدي إلى إفلاس المؤسسة، ونتيجة لما سبق تكتسب نسب التمويل أهمية خاصة لكل الأطراف المعنية بالمؤسسة. فهي تهم الملاك من حيث أن ارتفاعها قد يؤدي إلى زيادة أرباحهم، غير أن تزايدها بشكل غير طبيعي قد يسبب للملاك قلقاً نتيجة للمخاطر التي تصاحب عملية الاقتراض، ومن ناحية أخرى يهتم مقرضوها بهذه النسب لأنها تعطي لهم دلائل قوية على قدرة المؤسسة على سداد ديونها في أجالها المحددة، وعلى ضوء ذلك المقترضة، فإن المحلل المالي يلجأ إلى العديد من المؤشرات المالية، وسوف نتطرق فيما يلي إلى أهمها. يقررون إقراض المؤسسة من عدمه ولغرض تقييم الأداء المرتبط بمدى اعتماد المؤسسة على مصادر التمويل

نسبة التمويل الخارجي :

تبين هذه النسبة المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الغير، فمع بقاء الأشياء الأخرى على حالها يترتب على انخفاض هذه النسبة انخفاض المخاطر التي يتعرض لها المقرضون والملاك، إذ من المتوقع أن لا تواجه المؤسسة صعوبات في سداد قيمة القرض والفوائد عندما يحين موعد استحقاقها، أما ارتفاع هذه النسبة فيشير إلى صعوبات ستعرض لها المؤسسة منها:

- صعوبة الحصول على أموال مقترضة إضافية، حيث أن المقرضين سوف يمتنعون عن تقديم قروض إضافية للمؤسسة. -
- صعوبات ناشئة عن احتمالات عدم القدرة على تسديد القروض وفوائدها، مما يعرض المؤسسة إلى احتمالات العسر المالي.
- صعوبات مرتبطة بزيادة المخاطر التي يتعرض لها الملاك.

يتم حساب نسبة الاقتراض وفق الصيغة التالية :

$$\text{نسبة الاقتراض} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

نسبة التمويل الدائم

تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد الصحيح، فإن رأس المال العامل يكون سالباً، وهذا ما يدل على أن جزءاً من الأصول الثابتة ممول عن طريق القروض القصيرة الأجل، أما إذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يدل على أن الأصول الثابتة ممولة بالأموال الدائمة. ويتم حساب هذه النسبة

وفق الصيغة التالية :

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

نسبة التمويل الخاص :

تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة، وكلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كلما دل ذلك على أن المؤسسة استطاعت تمويل أصولها بواسطة أموالها الخاصة، وهذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على قروض إضافية بسهولة كلما أرادت ذلك، والعكس

صحيح.

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

-نسب المردودية

تعكس نسب المردودية نتائج النسب السابقة، حيث أنها تقيس مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي إتخذتها إدارة المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والمديونية. فالنسب التي سبق التطرق إليها تظهر بعض جوانب وأبعاد الطريقة التي يتم بها تشغيل المؤسسة، أما نسب المردودية فهي تعطي إجابات نهائية. عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة

تتاح أمام المحلل المالي للوصول إلى غايته من تحليل المردودية مجموعة من المؤشرات المالية نتطرق إليها فيما يلي:

● نسبة مردودية الأموال الخاصة

تمثل هذه النسبة مردودية الأموال الخاصة، أو بعبارة أخرى هي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين، فنتيجة هذه النسبة تمثل ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي، وتمثل هذه النسبة أهم النسب المالية لأن الهدف من التسيير المالي هو تعظيم حقوق المساهمين، وكلما كانت نتيجة هذه النسبة مرتفعة زادت أهمية وجاذبية أسهم المؤسسة المتداولة في بورصة الأسهم والسندات تحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

$$\text{نسبة ربحية الأموال الخاصة} = (\text{الربح الصافي} / \text{الأموال الخاصة}) \times 100$$

إن ارتفاع نسبة ربحية الأموال الخاصة قياساً بمؤشر المقارنة دليل قاطع عن تحسن ربحية الدينار الواحد من المبيعات، ومبرر لتأكيد قوة المؤسسة من ناحية الأداء والذي هو انعكاس لكل سياستها وقراراتها سواء تلك المرتبطة بالإنتاج أو التسويق أو التسعير أو غيرها، في حين يكون انخفاضها مبرراً لتأكيد حالة الضعف.

نسبة مردودية النشاط :

تمثل هذه النسبة مردودية رقم الأعمال، فضخامة رقم الأعمال في بعض الأحيان قد يكون مضللاً، لأن زيادة الأعباء الكلية، والتي قد تمتص كل رقم الأعمال وتتبخر معها الأرباح، وبالتالي فهذه النسبة تبين كفاءة المسيرين في إدارة رقم الأعمال والأعباء الكلية.

$$\text{نسبة مردودية النشاط} = (\text{الربح الإجمالي} / \text{رقم الأعمال}) \times 100$$

المردودية المالية والاقتصادية:

الربحية هي هدف أساسي للمؤسسة، وهي أداة لقياس كفاءة القرارات المتخذة من طرف المؤسسة أي إتخاذ القرارات السليمة بهدف تحقيق أفضل عائد، وتحقيق هذا الهدف يتم من خلال قرار الإستثمار والمتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها، وقرار التمويل المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة، تعتبر الربحية مصطلح نسبي، يعبر عن العلاقة النسبية التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية كما تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، والمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة، والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في رأس المال الإقتصادي، وهذا يعكس المردودية الاقتصادية ورأس المال الخاص وهذا يعكس المردودية المالية، فحسب وع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}$$

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال} / (\text{الديون} + \text{الأموال الخاصة})$$

تحليل النتائج :

وتشمل مجموع النتائج الوسيطة التي يعطيها الجدول وكيفية توزيعها، إلى غاية الوصول إلى النتيجة السنوية الصافية وهي على التوالي:²⁵

الهامش الإجمالي :

هو الفرق بين المبيعات من البضاعة وتكاليف شرائها، حيث يتم تقييم المبيعات من البضائع على أساس سعر البيع بعد طرح التخفيضات التي تمنح للزبائن، أما تكلفة البضاعة المباعة فتحسب على أساس ثمن شراء البضاعة المباعة بالإضافة إلى مجموع المصاريف التي تتعلق بها. يعد الهامش التجاري مفهوما ذا أهمية كبيرة في تسيير المؤسسة لأنه يعبر عن المصدر الحقيقي لأرباح المؤسسة، كما يمثل أول مؤشر لتقييم نشاطها. فإذا كان رقم الأعمال مؤشراً لحجم النشاط فإن الهامش التجاري يعد مؤشراً هاماً في التحليل المالي.

القيمة المضافة :

تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها بفعل عمليات استغلالها. فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم دمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة وغيرها، فهي تقيس الوزن الاقتصادي للمؤسسة وتشكل أحسن معيار لقياس حجمها ونموها وتكامل هيكلها الإنتاجية، فالقيمة المضافة تبين إنتاج المؤسسة واستخداماتها الوسيطة من السلع والخدمات التي تحصلت عليها من الغير، وتعتبر قياساً نقدياً لما أضافته المؤسسة بوسائلها لإنتاجية الخاصة، لأن الاعتماد على رقم الأعمال في المؤسسة أو حجم الأصول أو حجم العمالة قد يكون مضللاً، فإذا كانت القيمة المضافة كبيرة فذلك يعني أن المؤسسة قد تحصلت على قيمة إنتاج كبير من استخدامات وسيطة محدودة، أو قيمة الإنتاج المحدود استلزم. استخدامات وسيطة قليلة، وهذا ما يدل على نجاح عملية المزج بين عناصر الإنتاج.

²⁵ صخري جمال عبد الناصر التحليل المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر-مذكرة لنيل ش هادة ماستر أكاديمي- كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-ص25

-نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال :

تقيس نتيجة الاستغلال الفعالية الاقتصادية للمؤسسة في الظروف العادية، وتخص العناصر التي ترتبط بالعمليات الخاصة بالاستغلال العادي اليومي للمؤسسة، أما النتيجة خارج الاستغلال فهي نتيجة استثنائية تتحدد من النشاط الاستثنائي للمؤسسة.

نتيجة السنة المالية الإجمالية والصافية :

بجمع النتيجتين السابقتين نحصل على مستوى ما قبل النهائي من النتائج، وهي النتيجة الإجمالية للسنة المالية، أو للدورة الاستغلالية، وبعد طرح الضريبة على الأرباح نحصل على النتيجة المالية الصافية للدورة الاستغلالية، وتعتبر كمؤشر مهم لقياس مردودية رأس المال الخاص المستعمل داخل المؤسسة.

المبحث الثاني : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

المطلب الأول: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

➤ أساسيات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة :

هناك بعض المفاهيم الأساسية يجب أن نشرحها ونميزها ونحدددها قبل الخوض في عرض ودراسة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك لما تعتره من أهمية في تكوين هذا النظام²⁶.

- تعريف النشاط :

➤ يعرف "Michel Gervais" النشاط على أنه « مهمة محددة أو مجموعة من المهام التي لها طبيعة مكتملة ،

حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإعداد منتج معين »

➤ يمكن أن يعرف النشاط أيضا على انه « مجموعة من المهام الأساسية منفذة من قبل فرد أو مجموعة، يمكن أن توفر سلة من المنتجات باستخدام مجموعة من الموارد.

➤ مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC:

هناك العديد من التعاريف الخاصة بنظام (ABC) حيث عرفه البعض ((بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة موجّهات كلف Cost driver مبنية على العلاقة السببية)). وعرف أيضا على أنه ((ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة)).²⁷

وهناك من عرفه على أنه ((ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المنشأة إلى عدد من الأنشطة الفرعية وإعتبارها موقع الكلفة الأساسي)).

²⁶ أمين بن سعيد . نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء . مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية

والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 2009 - 2010 - ص 85

²⁷ زينب جبار يوسف. هيفاء عبد الغني عودة . أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية . مجلة جامعة بابل - العلوم

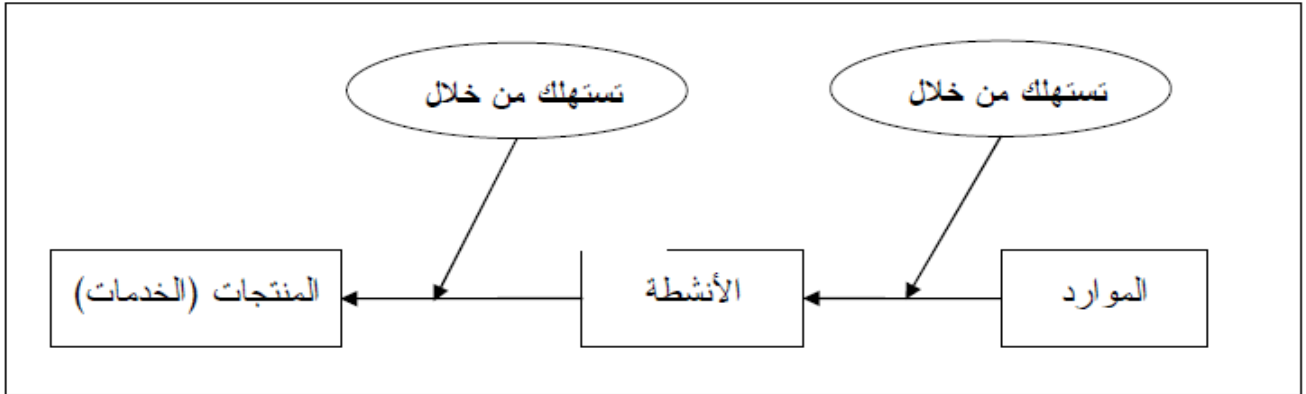
الإنسانية - المجلد 22 - العدد 4 - 2014 ص 934

ومما سبق يمكن تعريف نظام (ABC) على أنه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مجتمعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الأخرى حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

» فالمبدأ الأساسي لهذا النظام هو :

28
أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات (الخدمات) تستهلك الأنشطة، وهذا ما يبينه الشكل التالي « :

الشكل رقم (13) : مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سعاد حمدي. إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ص52

حيث أن مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يعني ضرورة تصميم نظام يقوم على تخصيص

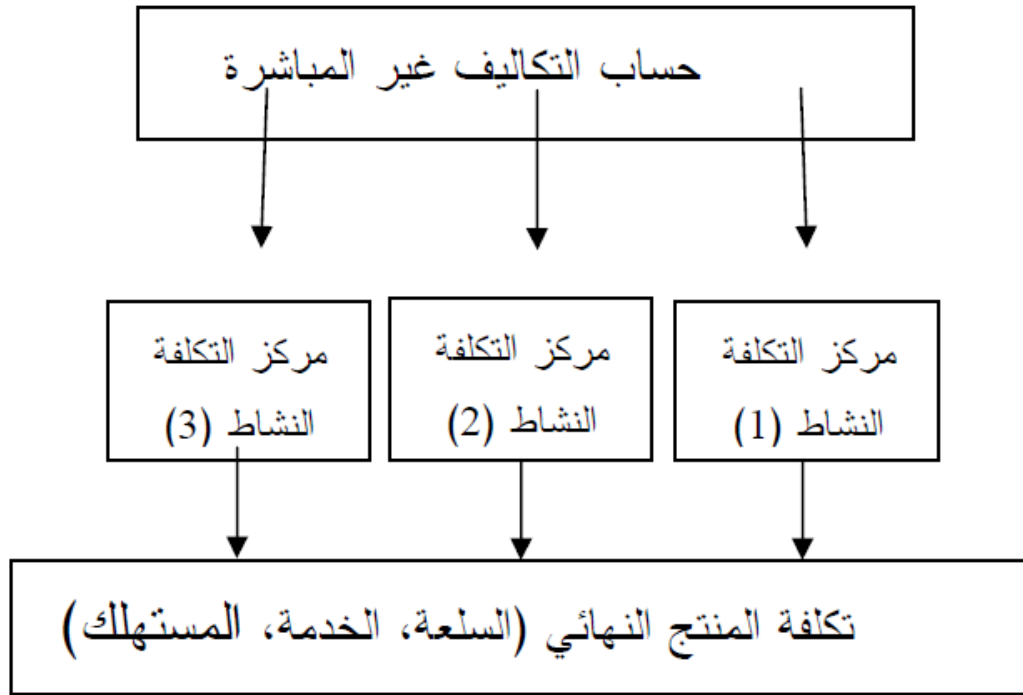
²⁸ سعاد حمدي. إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ص52

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

التكاليف على أساس الأنشطة المسببة لها أي توزيعها على أساس الأنشطة وهذا يسهل عملية تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو الخدمة حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط، وتتضح كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كما يلي²⁹:

الشكل رقم (14): كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).



المصدر : زعرور نعيمة. أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير . جامعة محمد خيضر -بسكرة-2014-2015 ص 105

²⁹ زعرور نعيمة. أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير . جامعة محمد خيضر - بسكرة-2014-2015 ص 105

وقد إنبثق عن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبين هما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM () (Activity Based Management : ABM *) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB : () Activity Based Budgeting. *) وسيتم التطرق لكل أسلوب على حدى :

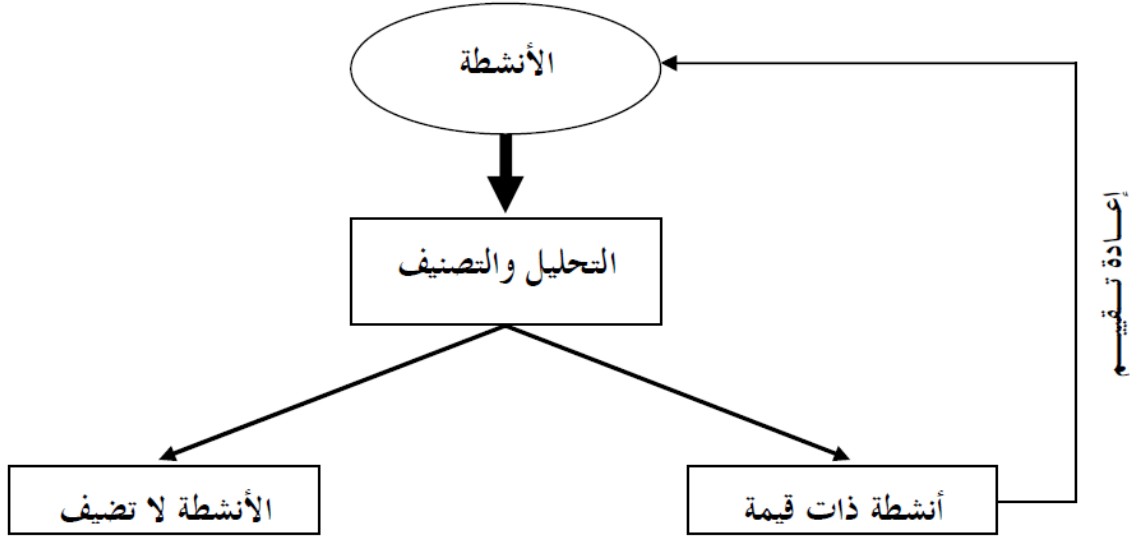
1- أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM : يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كإطار يتم الاعتماد : عليه لتحليل الأنشطة للتمكن المؤسسة الاستفادة منها في عدة مجالات. ويمكن تعريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على أنها " عملية تحليل الأنشطة لمساعدة إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات " أي إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبون وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة، ولهذا يمكن التمييز بين نوعين من الأنشطة هي:

- الأنشطة التي تضيف قيمة : وهي الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها تضيف قيمة إلى السلع أو الخدمات التي يشتريها مثل : نشاط شراء المواد الأولية ونشاط فحص النوعية...إلخ.

- الأنشطة التي لا تضيف قيمة : ويقصد بها الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها لا تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي يشتريها مثل نشاط التخزين، النقل من مكان إلى آخر.

ويمكن القول بأن الأنشطة التي تضيف قيمة لا يمكن استبعادها، بينما الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن إستبعادها دون أن تؤثر على نوعية السلع أو الخدمات المقدمة، فمن جهة أخرى هناك أنشطة عديمة القيمة من جهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها بصورة كاملة بل يمكن تخفيض حجمها أو أن يتم إنجازها بكفاءة مثل :النشاط الإداري ونشاط الأفراد ونشاط المحاسبة، ويتمثل الهدف من هذا الأسلوب في التسيير هو وصول رغبات الزبائن إلى أعمق نقطة في المؤسسة والزبائن هم وحدهم القادرين على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

الشكل رقم: (15) تحليل وتصنيف الأنشطة المضيئة للقيمة.



المصدر : أمين بن سعيد . نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء . مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 2009 - 2010 - ص 104

2- أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة **ABB**: يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة من بين الأساليب التي تحسن أداء المؤسسة، بحيث تميل إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها " تركز على النشاطات وتقوم بتحليلها أكثر وهذا يساعد في عملية التغذية العكسية من أجل تحقيق الأهداف ومقارنتها مع الأداء المتوقع . (أي يتم إعداد الموازنة باستخدام الموارد المالية والتكاليف للتعبير عن النشاط المخطط) .

➤ استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها³⁰:

³⁰ إلهام محيريق . متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة . مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير 2013-2014 ص 44.45.46

1- تخصيص التكاليف:

إن احد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف >> أي أن يتم توزيعها على أسس معينة ملائمة تعبر عن وحدة التكلفة حيث ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية ومفهومة بين عنصر التكاليف المراد توزيعها , وبين وحدة التكلفة المستخدمة في إجراء التوزيع³¹ <<

بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.

2- تسعير المنتجات أو الخدمات:

إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

3- اتخاذ القرارات:

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

4- التأثير على الموقف السلوكي للأفراد :

فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.

5- تخفيض التكلفة:

نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد

³¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف. الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات . كلية التجارة جامعة الإسكندرية .الدار الجامعية 2004

على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم المنتجات والخدمات أو جودتها ، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

6- تطوير الموازنة:

تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فان إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبنى عليه الموازنة من جهة أخرى.

7- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة :

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

8- تحليل ربحية العميل:

كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

9- قياس الأداء وتحسينه :

يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى انه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء.

في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياسا لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه. بناء عليه فان جميع مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة.

➤ خطوات تطبيق نظام ABC³² :

هناك العديد من المراحل يتطلب الأخذ بها عند تطبيق نظام (ABC) :

المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام (ABC).

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط) ، وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المنشأة المختلفة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية الأوطأ مثل الاتصال بالزبائن والعمل الهندسي.

المرحلة الرابعة : يتم فيها تحديد موجهات الكلف وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض الكلفة (المنتجات أو الخدمات).

المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلف للتكاليف غير المباشرة.

المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة.

المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول إلى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط

المطلب الثاني : لوحة القيادة الاستشرافية

تعريف لوحة القيادة الاستشرافية³³ BSC :

ولدت لوحة القيادة الإستراتيجية سنة 1990 م بالولايات المتحدة الأمريكية على يد NORTAN و

³² زينب جبار يوسف. هيفاء عبد الغني عودة . أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الادارية . مجلة جامعة بابل - العلوم الانسانية - المجلد 22 - العدد 4 - 2014 ص 935

³³ سكوم أمينة شاشوة فاطمة . محاولة اعداد لوحة القيادة الإستشرافية . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر. المركز الجامعي البويرة 2012-2011 ص 21

KAPLAN وذلك بعد دراسات دامت أكثر من عام على عدة مؤسسات في كل ، من كندا و الولايات المتحدة الأمريكية من أجل تقييم أداؤها. وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوبا معيناً في التقييم، بل يبحثون عن تقديم يوازن بين التقييم المالي و التقييم العملي ، وهذا ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة .وكان الكتاب الذي أصدره كل من KAPLAN و Johnsow سنة 1987 الملائمة المفقودة " Relevance lost " الأثر الواضح في تطور هذه الطريقة ، ففيه تم وضع حجر الأساس لمحاسبة النشاطات ووضع حد لسيطرة المؤشرات المالية في قياس الأداء.

و لقد مرت دراسات KAPAN و NORTON بعدة مراحل حتى تم الحصول على لوحة القيادة الاستشرافية ، وذلك كما يلي :

- في البداية و خلال سنة 1990 كان الباحثان يعقدان اجتماعات كل شهرين لمجموعة من المؤسسات في معهد NOLAN و "NORTON" من أجل تحديد الخطوط الرئيسية للأداة بين المدى الطويل و المدى القصير ، وبين النتائج و العمليات و بين المقاييس المالية و المقاييس غير المالية.
- وفي سنتي 1991 و 1992 تم وضع الأداة موضع التجربة في بعض المواقع القيادية ، فلاحظا أنها تستعمل من طرف المسيرين بشكل تلقائي ليس فقط لقياس الأداء بل كذلك لنشر الإستراتيجية.
- وابتداء من سنة 1993 تبدأ الوسيلة في الانتشار في دول أمريكا الشمالية ، ثم حديثا في أوروبا الغربية .

لقد قدمت لوحة القيادة الإستشرافية في البداية كأداة لقياس الإستراتيجية و الأداء، ثم تحولت فيما بعد إلى نظام تسيير تسمح بنشر الإستراتيجية ، تحديد الأهداف العملية لكل فرد في المنظمة ، توجيه سلوكهم و تساعد على قيادة المؤسسة.

عزّفت لوحة القيادة الإستشرافية بالانجليزية بـ "BALANCED SCORECARD" حيث ترجمت بدورها بلوحة القيادة الإستشرافية ، TABLEAU DE BORD PROSPECTIF وهي عبارة عن مفهوم من مفاهيم الإدارة (MANAGEMENT) و الذي يركز على الإستراتيجية و الرؤية وليس المراقبة، مما يؤدي إلى ترجمة رؤية المؤسسة إلى عمليات فعلية.

- أهداف لوحة القيادة الاستشرافية :

كون لوحة القيادة الاستشرافية عبارة عن جهاز عملي للإستراتيجية لديها أهداف يمكن إجمالها في³⁴ :

1-توجيه الإستراتيجية :

تسمح لوحة القيادة الاستشرافية بترجمة الإستراتيجية و الخطط العملية إلى مجموعة من الأهداف المتناسقة و إلى مؤشرات الأداء ، وهذا في أربعة محاور هي :المحور المالي ، محور الزبائن و محور السيورة الداخلية وكذا محور حول التمهين ، النمو و الابتكار. و هذا بالتوافق مع لوحة القيادة الإستشرافية للمديرية العامة.

لوحات القيادة الإستشرافية عبارة عن تتابع لمختلف مراكز المسؤولية في المنظمة، تقوم بترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف مخصصة لكل مركز ، وذلك حسب الأربع محاور السابقة ،ويعتبر توجيه الإستراتيجية من اختصاص المديرية العامة. و في سوق يتميز بمنافسة كبيرة و تغير مستمر ، ان بقاء المؤسسة متوقف على مدى سرعة سيورة ترتيب الهيئة و الهيكل على الإستراتيجية ، أي أن إيصال ، توجيه و توافق الإستراتيجية يتم من طرف كامل المؤسسة. كما أن لوحة القيادة الإستشرافية تتيح بإيصال و توضيح الأهداف و المؤشرات طويلة المدى.

2- ربط العمليات بالأهداف الإستراتيجية :

بعد تحديد الإستراتيجية على مستوى المؤسسة ككل ،وبعد ترجمة الرؤية و الإستراتيجية إلى أهداف يجب تحقيقها ، تسمح لوحة القيادة الإستشرافية بإيصال الأهداف التي تسعى لتحقيقها على مستوى جميع الوحدات التنظيمية،و التي يكون فيها الأداء أساسي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

وجاءت عدة دراسات أظهرت أن لوحة القيادة الإستشرافية تسمح وتقوم بحذف وإزالة كل التصرفات الانتهازية ، كما تنمي درجة المسؤولية .في لوحة القيادة الإستشرافية وحدات التسيير والعمال على دراية بما هو منتظر منهم حتى يدخلوا في سيورة خلق القيمة.

3- قياس الأداء:

إن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن تسييره ، منه القياس ضروري ، فلوحة القيادة الإستشرافية تسمح أيضا بقياس الأداء ، تبعا لمجموعة من المؤشرات ، التي لا تقوم بتطويرو تحسين تحقيق الأهداف :مختلف مستويات المنظمة.

إلى يومنا هذا أنظمة تطوير الأداء وضعت همزة وصل بين الأداء الخارجي و القياسات المالية،

34 سكوم أمينة شاشوة فاطمة ..مرجع سبق ذكره ص 23

أو الاقتصادية (القيمة المضافة الاقتصادية) .

- المحاور التفاعلية في لوحة القيادة الإستشرافية وكيفية قياسها :

: تتمثل محاور لوحة القيادة الاستشرافية فيما يلي ³⁵:

1- المحور المالي: يهدف هذا المحور إلى التقييم، والإجابة عن التساؤلات التالية:

- هل حققت المؤسسة المنافع و النتائج التي ترضي المساهمين؟.

- ما هو موقف المؤسسة من سوق العمل؟

- كيف تبدو صورة المؤسسة في نظر المساهمين؟.

ويأتي قياس هذا المحور من خلال مجموعة من الأهداف الاقتصادية قصيرة المدى، والتي يمكن أن تتغير حسب الإستراتيجية

مثل (رقم الأعمال، معدل النمو، رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة) ، وبحسب المرحلة التي وصلت إليها دورة

حياة المنتجات ، فان كانت في مرحلة النضج فعادة ما تستعمل النتيجة الصافية ، الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة،

المردودية ، معدل العائد على الاستثمار .

أما إذا وصلت إلى المرحلة النهائية فغالبا ما يتم التركيز على المؤشرات المالية قصيرة المدى كرصيد الخزينة مثلا.

2- محور الزبائن:

تبدي فلسفة التسيير الحديث المزيد من العناية لإرضاء الزبائن ، والأداء المنخفض في هذا المنظور مؤشر رئيسي للتراجع

المقبل ، حتى وان بدت الصورة المالية الحالية جيدة ، ويستطيع المسير بفضل هذا المحور تحديد الأجزاء المستهدفة من السوق

وكذلك مؤشرات الأداء لهذه الأجزاء .

ويسعى هذا المحور إلى تقييم مجموعة من الجوانب مثل:

- كيف ينظر الزبائن الى المؤسسة ، ومدى رضاهم عن خدماتها. ؟

- هل نجحت المؤسسة في مواجهة المنافسين؟.

- هل يتوقع استمرار المنافس في السوق مع المؤسسة؟.

ويتم قياس هذا المحور من خلال الحصة السوقية ، المردودية حسب الأجزاء ، رضا الزبائن ومعدل

الوفاء لديهم.

³⁵ سكوم أمينة شاشوة فاطمة ..مرجع سبق ذكره ص 24

3- محور السيرورة الداخلية:

يبحث هذا البعد عن كيفية زيادة كفاءة و فعالية العمليات الأساسية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية ، وتسمح بتقديم

خدمات تجذب الزبائن و تضمن المردودية للمساهمين .وذلك من خلال تقديم ما يلي :

ما هي مصادر القوة و الضعف في العمليات الداخلية و الأساسية في المؤسسة ؟.

كيف يتم ترشيد التكاليف ؟.

ما هي العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن ؟.

ما هي العمليات التي يجب أن تتفوق فيها المؤسسة ؟.

وتنقسم المؤشرات التي تقيس هذا المحور إلى ثلاثة فروع:

- فرع الإبداع : يهتم بخلق منتجات و عمليات متناسب و احتياجات الزبائن ، ويركز على تحسين تقنية الإنتاج ،

تخفيض التكاليف، ويشجع النمو . ومن بين المؤشرات المستعملة في هذا الفرع نجد عدد المنتجات الجديدة ، آجال تطوير

منتجات جديدة ، عدد الرخص المودعة.

- فرع العمليات : يركز على تصنيع وتسليم المنتجات للزبائن ، تحسين الجودة ، تخفيض آجال التسليم من خلال قياس

معدل مردودية المنتجات ، معدل الخطأ ، آجال تسليم المنتجات للزبائن ،

الآجال المتوسط لإنتاج الطلبية ، فترات عدم النشاط.

- فرع ما بعد البيع : من خلال توفير الخدمات و المساعدات للزبائن بعد البيع، أو عند التسليم ، ويقاس أداء هذا

الفرع من خلال المدة اللازمة لتعويض أو تصليح المنتجات المباعة، الساعات الضرورية لتعليم الزبائن كيفية استعمال المنتج.

4- محور التمهين و الابتكار:

يحدد هذا البعد المجالات التي يجب أن تبذل فيها المؤسسة من أجل تحسين أدائها و تحقيق نموها في المدى الطويل . يضم

التمهين ثلاثة عناصر : الأفراد ، الأنظمة و الإجراءات. كما يكشف محور الزبائن و محور العمليات الداخلية الفجوة بين

الطاقات الحالية للأفراد، الأنظمة و الإجراءات و الطاقات الضرورية لتقديم حقيقي في الأداء . وملأ هذه الفجوة على

المؤسسة الاستثمار في تكوين عمالها لزيادة مؤهلاتهم و تحسين أنظمة معلوماتها و تعديل إجراءاتها ويسعى هذا المحور إلى

تقييم وبالتالي طرح الأسئلة الآتية:

-هل للمؤسسة القدرة على الابتكار ؟.

-هل للمؤسسة القدرة على التمهين ؟.

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

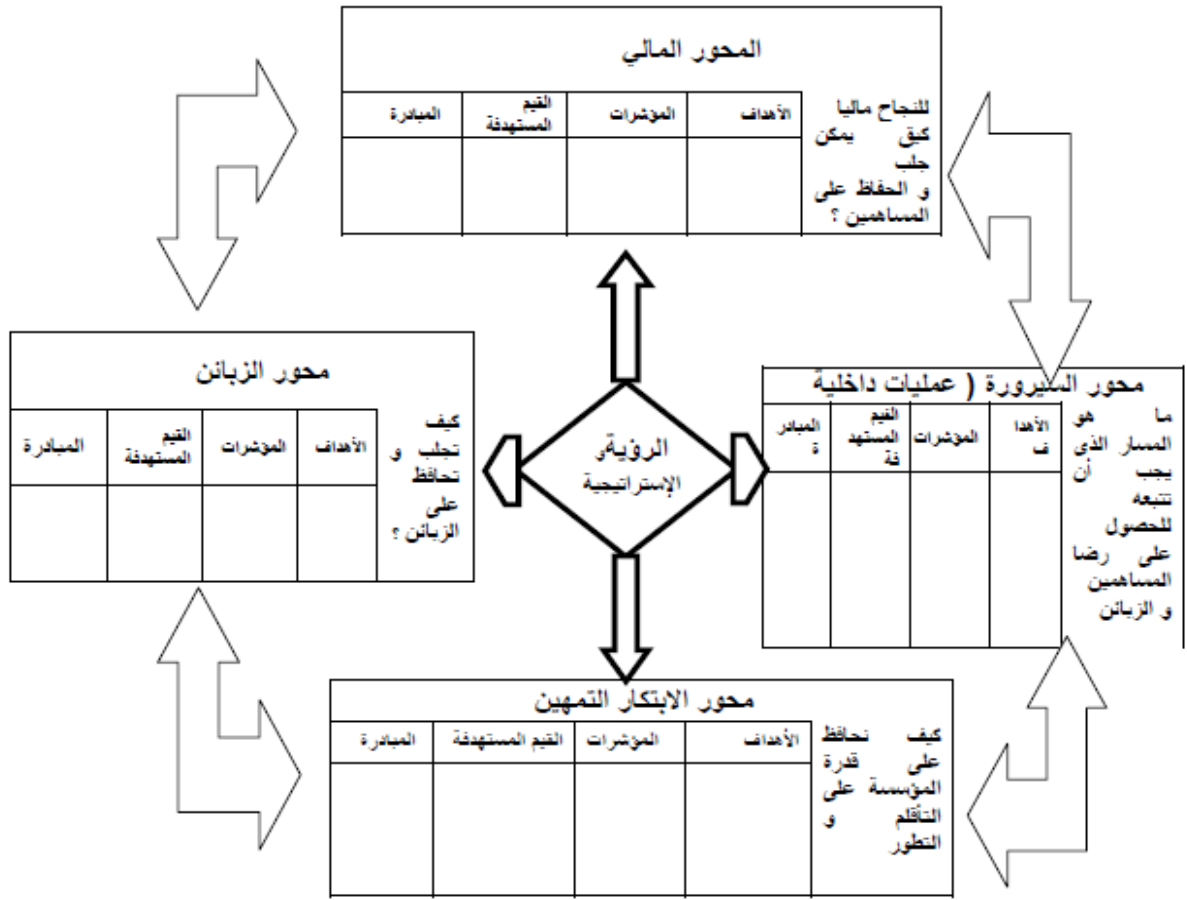
- كيف تطوي المؤسسة قدرتها على التغيير و التحسين المستمر؟.

- كيف يتم بناء و تنمية الميزة التنافسية؟.

ويكون التقييم على أساس المؤشرات التالية: مقارنة سلوك العاملين على أساس مستوى التكوين و التأهيل ، استقصاءات و مؤشرات الرضا لدى العاملين ، معدل دوران العمال (نسبة العمال المغادرين) ، إنتاجية العمال ، رقم الأعمال للعامل ، فعالية نظام المعلومات (معدل دوران العمال الأساسية الذين تتوفر لديهم معلومات حول الزبائن) ، التحفيز و الاستقلالية (عدد الاقتراحات المقدمة من طرف العاملين) و التي ضحيت بمتابعة جيدة من طرف الإدارة ،معدل الأجور المحتوية للمكافآت (سواء فردية أو جماعية) .

و الشكل الموالي سيعطي فكرة أوضح عن بنية لوحة القيادة الاستشرافية وكيفية تفاعل محاورها الأربعة فيما بينها :

الشكل رقم: (16) نموذج عن لوحة القيادة الاستراتيجية



المصدر : سكوم أمينة شاشوة فاطمة . محاولة اعداد لوحة القيادة الإستراتيجية . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر . المركز الجامعي البويرة 2012-2011.ص 29

إن هدف لوحة القيادة الإستراتيجية و كما يبين الشكل السابق ليس إعداد الإستراتيجية ، بل وبعد صياغة هذه الأخيرة تقوم بترجمتها وإدماجها في المحاور الأربعة في صورة أهداف و أعمال قابلة للتنفيذ.

- الأدوات المستعملة في لوحة القيادة الاستراتيجية³⁶ :

تمثل الأدوات الأكثر استعمالا في لوحة القيادة الاستراتيجية في الانحرافات (les Ecart) و النسب (les Ratios) . التمثيل البياني و العلامات الساطعة ،

³⁶ سكوم أمينة شاشوة فاطمة ..مرجع سبق ذكره ص 31

1- الانحرافات الأساسية:

من الأهمية البالغة تحديد هذه الانحرافات ، حيث من غير المعقول تحليل و دراسة كل الانحرافات الممكنة.

يتم الاختيار بين هذه الانحرافات وفق عدة معايير تدور حول:

✓ دقة الانحراف.

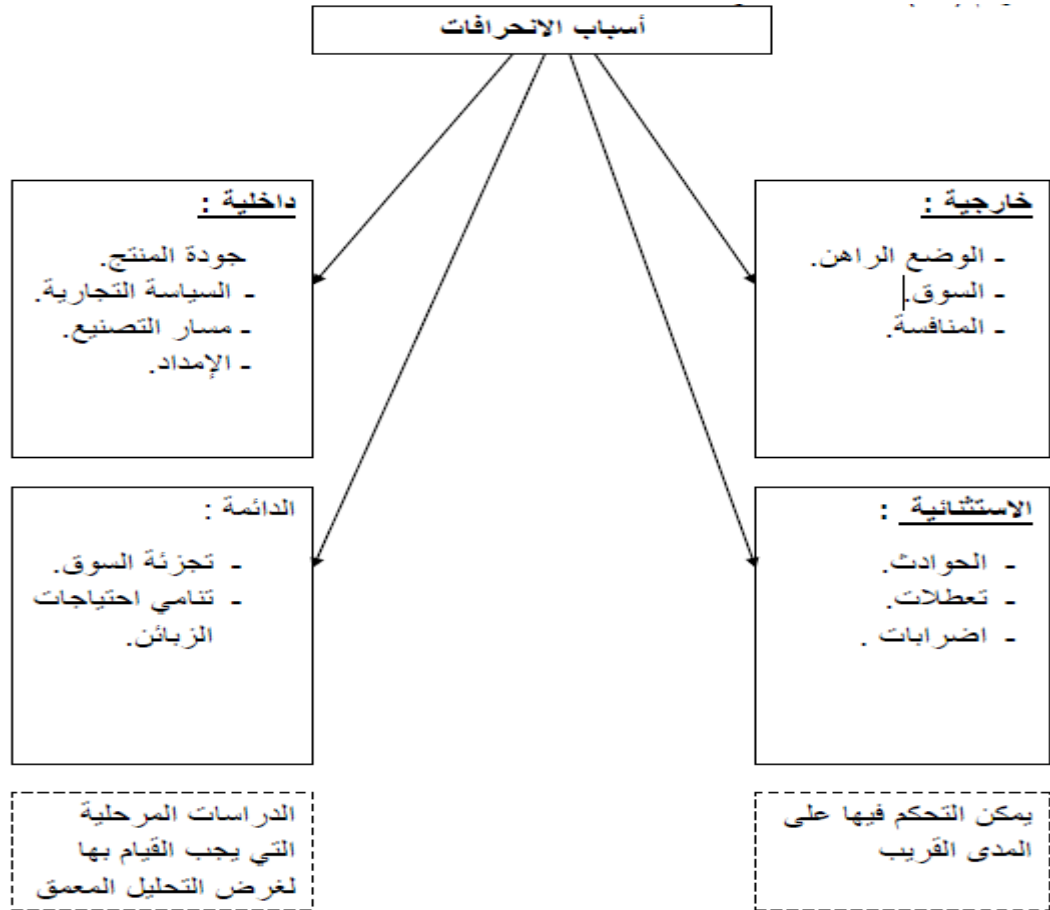
✓ إمكانية التأثير حول الانحراف.

✓ معنى الانحراف عندما يتجاوز عتبة القبول.

هنا يجب الإشارة إلى أن قيادة الأعمال تستدعي الاهتمام بالانحرافات المتعلقة بالنقاط الجوهرية للنشاط .

أما أسباب الفوارق فيمكن توضيحها عبر الشكل الموالي:

الشكل رقم (17) : أسباب الانحرافات



المصدر : سكوم أمينة شاشوة فاطمة . محاولة اعداد لوحة القيادة الإستشرافية . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر . المركز الجامعي البويرة

2011-2012 ص 32

يوضح هذا الشكل أنه يمكن ترتيب أسباب الانحرافات إلى مجموعتين:

الأولى تخص تلك التي يمكن معالجتها على المدى القريب ، ويكون فيها الأسباب الخارجية المتعلقة خاصة بالبيئة، والأخرى استثنائية تخص الحوادث الطارئة في المؤسسة أو غيرها. حيث الثانية تستدعي دراسات وتحليل معمق ، ويكون التحكم فيها عادة صعب و طويل المدى و تأخذ الصيغة الداخلية ، كالتى تمس المنتج مثلا .أو المسارات الداخلية للمؤسسة ، أو تلك التي تأخذ صيغة دائمة ، تتعلق أساسا بالخطأ في النسب الإستراتيجية.

2- النسب (les Ratios) :

عبارة عن علاقة بين قيم هامة تخص الهيكل و التشغيل في المؤسسة ، يتم حسابها انطلاقا من معطيات معبر عنها بقيمة، وأخرى معبر عنها بوحدات (نسب تقنية) (Ratios Techniques) النسب عبارة عن تمثيل عبر الأرقام البسيطة. لكن يجب الإشارة إلى أن النسبة ليست لها أهمية في حد ذاتها ، حيث لا يمكن أن يكون التمثيل قابلا للتفسير إلا ضمن مجموعة من النسب.

أما فيما يخص لوحة القيادة الإستراتيجية فالأجته يكون نحو استخدام أكبر لنسب الهيكل، كونها تهدف للتسيير على المدى المتوسط و الطويل، حيث يتم التعبير عنها عن طريق كميات فيزيائية ، وتلك المتعلقة بالنقاط الجوهرية للمؤسسة مع واجب توفرها بالعدد الكافي لكي يكون تفسيرها واضح و دقيق.

و هناك عوامل جوهرية للقيادة في النسب تتمثل في 03 عناصر ، حيث تسمح بالتمييز بين القيادة و التحليل:

➤ **البيئة (المحيط)** : حيث يتم استعمال النسب للبيئة بشكل موسع بهدف قيادة نسبة التضخم ،

نسب الفائدة ، نسب التجارة الخارجية و معاملات المرونة.

➤ **نمط استعمال النسب** : يتم استعمال النسب على عوامل الطلب Valeurs de Commandes

كأهداف أو معايير بهدف قيادة عملية

➤ **الغاية** : النسب أساس بناء القيادة لمخططات التمويل أو تسيير المشاريع، بذلك تمثل النسب أدوات بإمكانها

المساعدة على التحليل و القيادة في المؤسسات.

3- الأشكال البيانية les Graphiques :

هذه الوسيلة تسمح بشرح التطورات ، وتوضيح التغيرات في المعدل أو الاتجاه وهي تعكس النسب في شكل تمثيلات بيانية (دائرة ، منحى أعمدة).

وتتمثل هذه التمثيلات البيانية في لوحدة القيادة ب:

- ✓ سهولة التشغيل و الفهم لكل عون دون تكوين مسبق.
 - ✓ ربح الوقت لكل المستويات عبر لا مركزية المعلومات الإحصائية و الاقتصادية و الوصول المباشر للمعلومات.
 - ✓ مرونة التكيف للأهداف بالمقارنة مع الأوضاع الراهنة ، كون أن التقدير المتواصل شبه مستحيل التحقيق.
 - ✓ -ميل المنحنيات قابلة للمقارنة ، كما يمكن أخذ نظرة عن مستقبل المؤسسة انطلاقا من التغيرات الحالية.
- إضافة إلى ذلك تمثل المخططات البيانية المحتفظ بها الذاكرة الاقتصادية للمؤسسة ، و الماضي الحتمي لكل دراسة نموذجية أو التغيير الرياضي، بهدف بناء برامج للمحاكاة على الإعلام الآلي.

4- العلامات الساطعة:

العلامات الساطعة عبارة عن معايير موجهة لشد انتباه المسيرين ، و اشتغالها دليل عن حدوث أحداث و وضعيات غير مرغوب فيها، أو حدوث فوارق بالنظر إلى الأهداف. أما عدم اشتغالها دليل على أن الحدث مقبول و الأداء جيد. تسمح العلامات الساطعة بتركيز العمل على ما هو مستحيل و أساسي فهي تسمح بالتسيير بالاستثناء.

المطلب الثالث : القياس المقارن (المقارنة المرجعية) .

➤ مفهوم المقارنة المرجعية :

لقد أسندت إلى هذا المفهوم عدة تعاريف نورد أهمها، هي " تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين وجلب المعرفة منهم، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المنظمة أو المنظمات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي "، تعرف كذلك بأنها: عمليات مستمرة ونظامية لتقييم المنتجات، الخدمات والعمليات والمعارف مقارنة مع المنافسين الأكثر تميزا (الأفضل)، ومع المؤسسات المعروفة بأنها رائدة أو مهيمنة على السوق "37

كما يمكن تعريف المقارنة المرجعية بأنها: عملية منظمة لتقييم أداء المنظمة أو أحد جوانب هذا الأداء(المعرفة)، من خلال المقارنة بنموذج سواء في داخل أو خارج هذه المنظمة، للتعرف على أسباب الفجوة والعمل على معالجتها، للوصول إلى الأداء الأفضل "

ومن هذه التعاريف سألقة الذكر، يتبين أن المقارنة المرجعية تتسم بما يلي:

- ✓ عملية مستمرة لتقييم أداء المنظمة أو أحد أنشطتها أو خدماتها، هدفها تحسين الأداء .
- ✓ إن عملية التقييم تتم في إطار الرؤية المقارنة لأفضل نموذج في هذا المجال.
- ✓ تكون المقارنة المرجعية في إطار قانوني وشرعي.
- ✓ تكون المقارنة المرجعية بين وظائف المؤسسة نفسها، أو مع مؤسسات أخرى.

و عليه فإن سعي المؤسسات إلى أن تكون الأفضل في السوق يتطلب منها التكيف مع البيئة المحيطة بها، مما يدفعها إلى تطبيق أساليب وطرق تمكنها من ذلك ومن بين هذه الأساليب المقارنة المرجعية؛ حيث تقوم المؤسسة بتطبيق هذا الأسلوب سعيا منها لتحقيق ما يلي :

- ✓ تحسين إشباع و رضى الزبون، حيث أن بقاء المؤسسة مرهون بالحفاظ على زبائنها.
- ✓ تحديد الفجوة بين أداء المؤسسة وأداء أفضل المنافسين، مع تشخيص نقاط القوة ونقاط الضعف وبالتالي تحسين الأداء على أداء المنافسين.
- ✓ مقارنة وتبادل الممارسات وجلب الإبداع والمعارف، وإعطاء ممارسات جديدة.

³⁷ صالح بلاسكة . نور الدين مزياي . مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات . مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 04 / ديسمبر

✓ تشخيص سبل انجاز الأهداف.

و لتحقيق ذلك يمكن تطبيق مختلف أشكال المقارنة المرجعية و التي تختلف تبعا للجهة التي يتم المقارنة معها(الشريك)، ومن هذا المنطلق نورد التقسيم التالي:

1- المقارنة المرجعية الداخلية: المقارنة المرجعية الداخلية هي التي تتم في داخل المنظمات الكبيرة والتي لها عدة فروع

و وحدات إدارية .وهنا يمكن مقارنة أداء مدير أو إدارة بأداء مدير آخر أو إدارة أخرى في نفس المنظمة . كما يمكن أيضا أن تتم المقارنة بين عمليات أو منتجات لنفس المنظمة .

2- المقارنة المرجعية الخارجية: أما المقارنة المرجعية الخارجية فهي التي تتم بين المنظمات بعضها البعض، حيث تتم

مقارنة منظمة ما بمنظمة أخرى متماثلة أو غير متماثلة معها في النشاط . وقد تقتصر المقارنة على أحد أنشطة أو خدمات المنظمة بنشاط أو خدمة في منظمة أخرى، وقد تمتد المقارنة إلى منظمات خارج الدولة عندما لا تتوفر المنظمات المتميزة الأداء في مجال من مجالات العمل داخل هذه الدولة ومن أشكال المقارنة الخارجية نجد:

● **المقارنة المرجعية التنافسية:** وتقوم على أساس المقارنة المباشرة مع المتميز من المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء، لذلك تسمى أيضا) المقارنة المرجعية في الأداء(، حيث تستخدم في مجال مقارنة المنتجات ، الخدمات، المعرفة، التكنولوجيا، الأفراد، الجودة، التسعير ... وبقية المجالات التي تنعكس على الأداء .

● **المقارنة المرجعية الوظيفية:** وتسمى أيضا المقارنة المرجعية للعملية **Process Benchmarking** وتتضمن

مقارنة وظيفة معينة (التسويق، الموارد البشرية...) أو عملية معينة (تدريب العاملين، أساليب التخزين ...)
بمثيلاتها في المنظمات الأخرى . وقد تتم المقارنة مع منظمات تعمل في نفس المجال أو مجالات أخرى،

● **المقارنة المرجعية الإستراتيجية:** وتستخدم المقارنة المرجعية الإستراتيجية عندما تبحث المنظمات عن سبل

تحسين مجموع أعمالها، من خلال دراسة الاستراتيجيات الطويلة الأجل والمداخل العامة التي أدت إلى نجاح المنظمات الأخرى في هذه المجالات ، ويمكن أن تشمل على الجوانب المهمة مثل الخدمات

والمنتجات المنافسة، وتغيير أنشطة ومجالات العمل وتقديم خدمات جديدة . ويتسم هذا النوع من المقارنة

بصعوبة التنفيذ وبطول الوقت الذي تستغرقه، حتى تتحقق الأهداف المنشودة.

➤ **نماذج المقارنة المرجعية:**

يقصد بنماذج المقارنة المرجعية، المراحل الواجب اتباعها لتطبيق النموذج والاستفادة منه في المؤسسة

ونذكر أهم هذه النماذج نظرا لتعدددها وهو نموذج³⁸ (Robert Camp):

حيث يحدد Robert Camp (وهو مدير التوزيع في شركة Xerox) بالاستناد إلى خبرته في تطبيق المقارنة المرجعية في شركة Xerox خمس خطوات رئيسة متعاقبة لتطبيق أسلوب المقارنة المرجعية بنجاح، وهذه الخطوات هي :

✓ **الخطوة الأولى التخطيط planning** : يمثل الخطوة الحاسمة في نجاح عملية المقارنة، حيث يتم تشكيل فريق المقارنة الذي يتولى تحديد العمليات التي سيتم إجراء المقارنة عليها وعلى ضوء ذلك يتم اختيار الشريك الذي ستجري المقارنة معه ويتم في هذه المرحلة كذلك تحديد نوع وطرق جمع المعلومات الضرورية لنجاح عملية المقارنة، إلى جانب تحديد كيفية قياس أداء كل من الشريكين في هذه المقارنة.

✓ **الخطوة الثانية التحليل analysis** : وذلك بهدف الفهم الكامل والمعمق للعمليات الحالية في المنظمة، وكذلك العمليات الخاصة بالشريك في المقارنة، ثم تحديد حجم ونوع وأسباب الفجوة الموجودة في المنظمة، وما هي عوامل تفوق الشريك في العمليات التي تشملها المقارنة، وأخيرا يتم استقراء مستويات الأداء المستقبلية.

✓ **الخطوة الثالثة التكامل Integration**: ويتم في هذه المرحلة وضع برنامج تنفيذي لغرض تحديد المجالات التي تستوجب التغيير، والعمل على ضمان قبول البرنامج من قبل جميع العاملين، وتحديد الأدوار والموارد والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق مستوى أداء أفضل.

✓ **الخطوة الرابعة التنفيذ Action** : ويبدأ التنفيذ الفعلي من خلال ترجمة الخطوات السابقة إلى أعمال وإجراءات، أهمها تعديل وتطوير وتطبيق أفضل الطرائق المكتسبة من الشريك، وبالصيغة التي تتلاءم مع بيئة المنظمة، ومراقبة النتائج ومستوى التقدم المحقق.

✓ **الخطوة الخامسة النضج Maturity** : ويتحقق هذا حينما تنصهر أفضل الطرائق التي تم نقلها من الشريك إلى داخل المنظمة، حيث ينتج عن ذلك معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الأفضل للمنظمة ككل. إلا أن هناك عوامل يجب مراعاتها لتحقيق النجاح فتطبيق المقارنة المرجعية نوجزها في النقاط التالية :

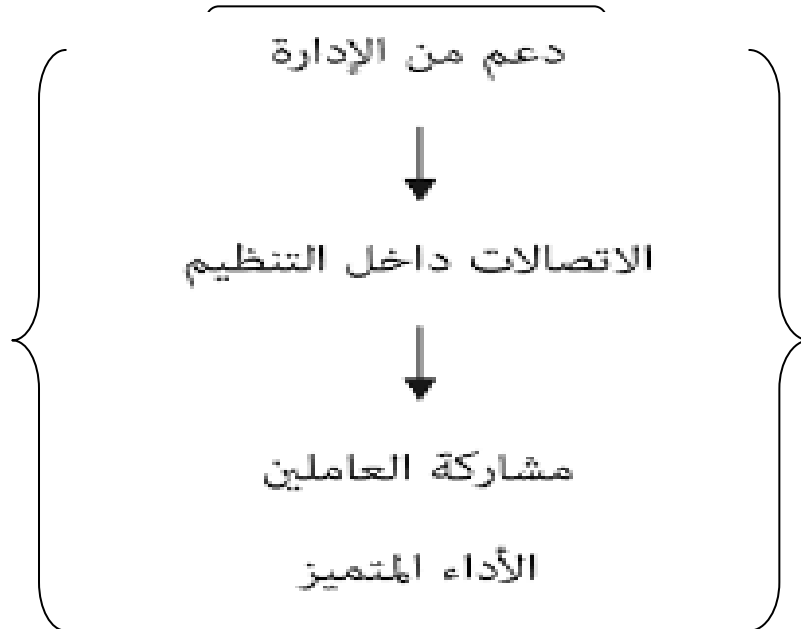
- **التجنيد الجيد للإطارات** : حيث يتطلب تطبيق المقارنة المرجعية كفاءات إدارية وتشغيلية تكون على دراية بالخطوات والعوامل المساعدة على التطبيق؛

- **معرفة عميقة لعمليات المؤسسات حول تأثير المقارنة** : يجب الفهم الدقيق لعمليات وأنشطة المؤسسة، وكذا المعرفة بوحدات النشاط داخل المؤسسة هذا من شأنه أن يساعد في وضع الخطة لإجراء المقارنة المرجعية ؛

³⁸ صالح بلاسكة . نور الدين مزياي مرجع سابق ص 58

- قوة إرادة التغيير ومدى تكيفها مع نتائج وظيفة الاستقصاء من عملية المقارنة : قد ينتج عن عملية المقارنة المرجعية إجراء تغييرات في المؤسسة والعاملين فيها وبالتالي يجب أن، يتحلى أفراد التنظيم بالمرونة وتقبل التغيير؛
- إرادة مشاركة المعلومات مع الشركاء فيما يخص المقارنة: عند إجراء المقارنة المرجعية يجب أن يتصف طرفي المقارنة بالمصداقية في تبادل المعلومات لأن المعلومات أهم عامل لاتخاذ القرارات الصحيحة؛
- تركيز البحوث على المؤسسة القائدة، أو الأقسام المعروفة بأنها الأفضل في هذا المجال: أي أن إجراء المقارنة مع مؤسسة رائدة يعطي نتائج أكثر نجاعة .
- احترام المراحل لعملية المقارنة المرجعية، وتنظيم العملية وفق خطة موضوعة مسبقا .
- كما يجب تجنب جملة من العقبات منها ما هو داخلي و منها ما هو خارجي، و نخص بالذكر :
 - ✓ محدودية تشجيع الإدارة العليا، والبدء بالمقارنة من دون إعداد مناسب .
 - ✓ المقارنات الواسعة غير المسيطر عليها.
 - ✓ سوء التوافق بين المؤسسة والشريك أو الاختيار العشوائي له،بالإضافة إلى اختيار معيار غير ملموس وصعب القياس.

الشكل رقم (18): مراحل القياس المقارن كما حددها Robert Camp



➤ منهجية استخدام المقارنة المرجعية كأداة لتقييم وتحسين الأداء في المؤسسة.

نتطرق في هذا العنصر من البحث، إلى كيفية أو منهجية استخدام المقارنة المرجعية في تقييم وتحسين الأداء، وهذا بتتبع مراحلها والوقوف على عوامل نجاح كل مرحلة³⁹:

1- التخطيط : قبل البدء في عملية المقارنة المرجعية تقوم المؤسسة بالتخطيط الجيد والتحديد الدقيق لأهداف العملية، وهذا بتحديد كم ونوع المعلومات اللازمة والتي تحتاجها المؤسسة وكذا الجوانب التي يجب تحسينها. ويكون التخطيط كذلك من خلال تقدير الاحتياجات الحالية والمستقبلية من الموارد، بالإضافة إلى تحديد مستويات الأداء المطلوبة ثم مقارنتها بالموقف الحالي في المنظمة، وتكون النتيجة وجود فجوة في الأداء والتي تحاول المنظمة سدها .

كما يجب أن يبنى التخطيط على أساس المعرفة الجيدة للشريك الذي يتم إجراء المقارنة معه، وكذا مراعاة الاختيار الجيد للشريك بما يتوافق واعتبارات المؤسسة كنوع النشاط، ومجال الصناعة والإستراتيجية المتبعة؛ كل هذا يسهل من عملية المقارنة ويعطي نتائج ايجابية، كما يمكن المؤسسة من الحصول على نقاط قوتها وضعفها.

2- تقييم الأداء : تشتمل هذه الخطوة على مقارنة النتائج المتحصل عليها مع القيمة المتوقعة لكل معيار تم تحديده، والقصد من هذه الخطوة هو تحديد الانحرافات الحاصلة، ومن المعلوم دوماً أن هناك درجة من التباين بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، لذا يجب تحديد الحدود المقبولة (حدود السماح) . من هنا يتجلى دور المقارنة المرجعية في تسهيل تحديد حجم الفجوة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له، ومنه فإن الفجوة تحسب بطرح القيم الفعلية من القيم المستهدفة أو المخطط لها .

ومن مزايا استخدام المقارنة المرجعية في هذه الخطوة كذلك، هو أنها تساعد المقيم في إجراء تقييم شامل للإستراتيجية إذا اقتضى الأمر ذلك.

3- اتخاذ الإجراءات التصحيحية : إن قياس وتقييم الأداء، انطلاقاً من المعايير المقترحة في المرحلة السابقة، يؤدي إلى كشف إختلالات ، وهذا ما يتطلب من المقيم أن يتخذ حلولاً وإجراءات تصحيحية وذلك للحفاظ على مستوى جيد ومقبول من الأداء.

إن نجاح هذه الخطوة متعلق بالمعلومات المتدفقة من المحيط الخارجي والداخلي، حيث تتيح هذه المعلومات إمكانية عرض مختلف البدائل التي تساعد في التصحيح، ومن هنا يظهر الدور الذي تقدمه المقارنة المرجعية وهو توفير القدر الكافي من

³⁹ صالح بلاسكة . نور الدين مزياي مرجع سابق ص 59-60

الفصل الثاني: الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير

المعلومات والذي يكون مصدرها الشريك الذي تم إجراء المقارنة معه. ويتطلب نجاح هذه المرحلة وجود نظام فعال من الاتصال من أجل ضمان إيصال المعلومات والإجراءات المقترحة إلى أماكنها المحددة بأقل وقت. ومن هنا يتضح الدور الفعال للمقارنة المرجعية في تحسين وقيادة الأداء داخل المؤسسة، انطلاقاً من أول خطوة وهي التخطيط؛ حيث أن الهدف العام لهذا الأسلوب هو الاستفادة من الآخرين وتحقيق النجاح والبقاء في ظل بيئة سريعة التغير والتعقيد.

خاتمة الفصل :

من خلال هذا الفصل رأينا أن مراقبة التسيير تمثل نظاما وعلما للتسيير في آن واحد، فباعتباره نظام فهو يقوم على مجموعة الطرق التي تؤسس الأمور الهامة في الميدان، وهي تقوم على مسار محدد , وفي هذا الإطار تعتبر أدوات مراقبة التسيير وسيلة لبلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة و كذلك الانحرافات واستخرج الفروقات و اتخاذ القرارات و التدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا .

الفصل الثالث

الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة

التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة "

Enad shymeca "

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

مدخل الفصل التطبيقي:

بعد الدراسة النظرية المفصلة التي قمنا بها حول موضوع مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير يأتي الآن الفصل الثالث، والذي يشمل الدراسة التطبيقية، وهي على شكل إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع الفعلي لمؤسسة إنتاج مواد التنظيف " Enad shymeca"، وهي تمثل أحد المؤسسات الجزائرية الكبيرة الناهضة في قطاع الإنتاج، لذا إعتدنا على إحدى فروعها كمحل لدراستنا .

ويتضمن هذا الفصل مبحثين:

المبحث الأول يخص عرض وتقديم لمؤسسة إنتاج مواد التنظيف " Enad shymeca "

والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة إنتاج مواد التنظيف Enad " shymeca " .

مع العلم أن ما وجدناه من تطبيق لأدوات مراقبة التسيير كان محدوداً من حيث المثالية أو الكمال الرقابي مما يقتضيه بإستعمال كل الأدوات لاسيما التقليدية و الحديثة منها.

فقد كان حيز دراستنا يدور حول ثلاث أدوات وهي الميزانية التقديرية والمحاسبة العامة ولوحة القيادة دون باقي الأدوات كبطاقة الأداء وهذا لعدم أهميتها في نظر أصحاب المؤسسة ومحاسبة التكاليف لصعوبة التحكم فيها على حد تعبير المحاسب والذي أرجع سبب عدم إستعمال محاسبة التكاليف لتعدد المنتجات وإزدواجية النشاط من تجاري وصناعي وأضاف إلى ذلك عدم إستقلالية المؤسسة عن الشركة الأم والتي بدورها تحدد أسعار البيع وأسقف الإنتاج مما يجعل من محاسبة التكاليف غير قادرة على التحكم في سير المؤسسة ولا حتى توجيهها لتفسيح المجال للأدوات الثلاث الأخرى وهذا ما سنراه في المبحث الثاني .

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

المبحث الأول : مؤسسة إنتاج مواد التنظيف " Enad shymeca "

المطلب الأول : التعريف بوحدة: " Enad shymeca "

التعريف بوحدة: " Enad shymeca "

في 04 ديسمبر 1982 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 82 - 416 ظهرت المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة - ENAD كنتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية LA SNIC وبعد المناقشات تم التوصل للتوقيع على اتفاقيات العودة في 15 مارس 1984 ، ليتم بعد ذلك مرحلة بداية استغلال مركب المنظفات ومواد الصيانة بسور الغزلان سنة 1986 كمرحلة أولية من المفاوضات وانطلاق عملية الإنتاج في نفس السنة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وارتباطها بهيكل البحث والإنتاج والتنمية والتسويق في مجالات المنظفات ومواد الصيانة.

وحدة سعيدة " Enad shymeca " هي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر، يبلغ رأسمالها الاجتماعي 257.440.000 دج، تحتل مساحة تقدر (42079081) متر مربع منها 7150 (متر مربع) مغطاة، يبلغ عدد عمالها 42 عامل، تعتمد المؤسسة في أداء وظيفتها على قناتين هما قناة الحملة التي تركز بالدرجة الأولى على الطلبات أما الثانية فهي قناة التوزيع التي تنحصر في رجال البيع وذلك بيع منتجات المؤسسة للزبائن (أصحاب المحلات) .

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

المطلب الثاني : نشاط مؤسسة " Enad shymeca " وهيكلها التنظيمي:

أولا : نشاط المؤسسة :

يعتبر النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج و توزيع مواد التنظيف و الصيانة بمعدل إنتاج (1 طن يوميا) و يظهر ذلك من خلال الوظائف التالية:

- توسيع وتطوير نشاطات التوزيع لتحقيق أهداف المؤسسة.
 - استخدام القوة البيعية لتلبية حاجات المستهلكين من خلال بيع المنتجات بسعر مناسب وبخدمات جيدة.
 - إن وحدة المؤسسة الصناعية التجارية يشمل نشاطها الأساسي في إنتاج وتسويق مواد الصيانة و كذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات عامة لغرض بيعها.
- كما أن المؤسسة تقوم بتسويق عدة منتجات يمكن تقسيمها إلى قسمين:

1/منتجات تصنع داخل المؤسسة:

- ماء جافيل 12 ° و 32 °: يستعمل في تبيض الملابس و لتطهير ماء الشرب.
- المطهر صانيبو: يستعمل لتطهير الأرضيات و القضاء على الجراثيم و تعطير الجو.
- المطهر قرينيل: نفس استعمال صانيبو بالإضافة إلى أنه يقضي على الروائح الكريهة في المجاري .
- المنظف نور: منظف يدوي متعدد الاستعمالات، كغسيل الأواني و الملابس.
- روح الملح: منتج فعال ضد الكلس فهو حامض ضد الرواسب الكلسية، يستعمل لتطهير و فتح المسالك و المجاري المائية .

- نظاف: منتج فعال يستعمل لتنظيف و تبيض الخزف الصحي ونزع الرواسب.
- طهارة: منظف حيوي يستعمل لتنظيف و تبيض الخزف الصحي من الرواسب و الأوساخ.
- حرير: يستعمل في آخر مرحلة في غسيل الملابس لتلطيفها و تعطيرها.

2/المنتجات المعاد بيعها: وتنقسم إلى قسمين:

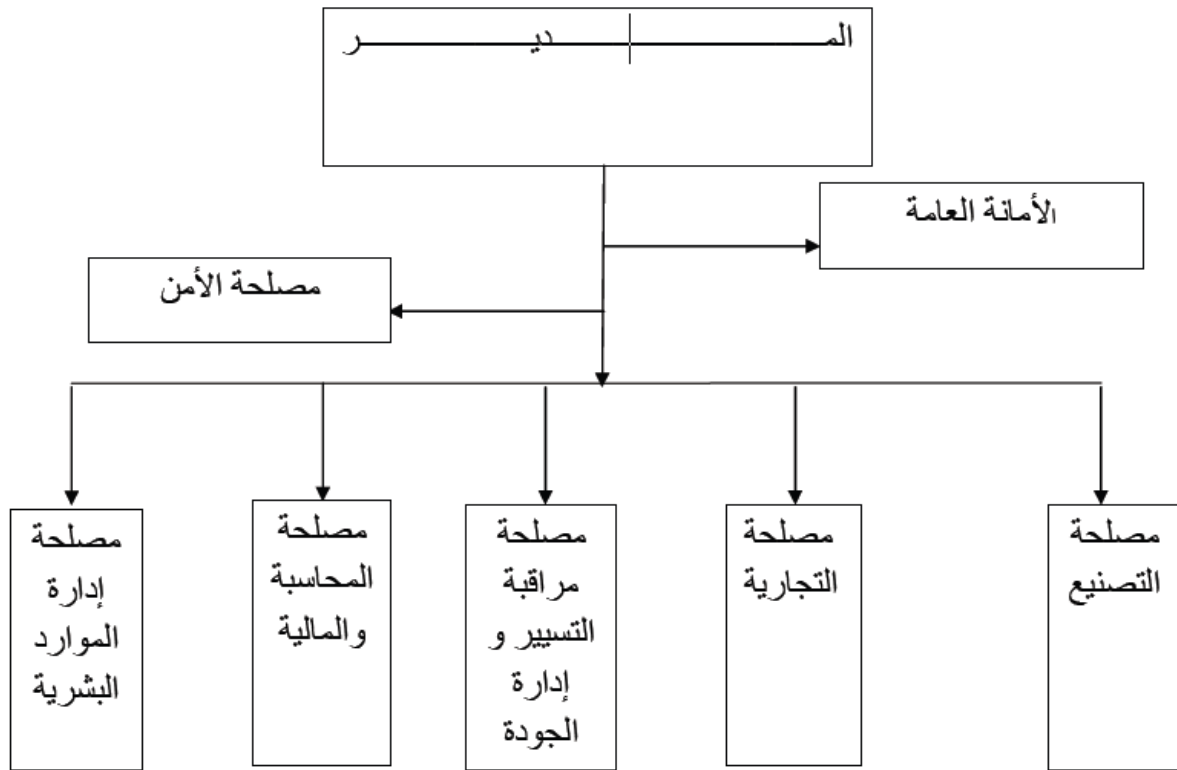
- أ- قسم يتم شراؤه من مركب سور الغزلان SIDET مباشرة لتدعيم السوق بالنسبة للجهة الغربية ومن أهم المنتجات (ثلج مسحوق، ندا) .

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة " Enad shymeca "

ب - مواد الزينة والتجميل ويتم شراؤها من وحدة روية " shymeca " فمن أهم هذه المنتجات (مرهم الحلاقة سفير، ملطف الجو، العطور بأنواعها وأحجامها المختلفة، شفرات الحلاقة) .

ثانيا: هيكلها التنظيمي

الشكل رقم (19) : يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة " Enad shymeca "



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

المطلب الثالث : كيفية ومراحل الإنتاج " Enad shymeca "

1 / كيفية و مراحل الإنتاج بالمؤسسة :

ورشة التصنيع: إن الدور الرئيسي لهذه الورشة هو صيانة تجهيزات الإنتاج والمحافظة عليها لكي تستمر عملية الإنتاج وكذا صيانة وسائل النقل وتنقسم إلى قسمين - :الفرقة الميكانيكية -الفرقة الكهربائية.
ورشة الإنتاج: وتنقسم إلى ثلاثة ورشات:

أ / ورشة التحضير الكيميائي للمنتجات : ويتم ذلك بدمج المواد الأساسية التي تدخل في تركيبة المنتج كما يتم إضافة الماء بعد التحضير الكيميائي الذي يتم في خزانات وبعد ذلك يمر السائل عبر قنوات تحتية ليصل إلى ورشة التعبئة أين يتم تعبئة القارورات.

ب / ورشة صنع القارورات البلاستيكية : المادة الأولية الرئيسية تخزن في حاويات مزودة بتقنية نقل ميكانيكي وفي ورشة صنع القارورات يوجد سبع آلات يصل إليها البلاستيك على شكل مصهور ليوضع في قالب وبعد ذلك.

مباشرة تقص الزوائد من القارورات لتصل بعدها إلى ورشة التعبئة عبر قناة السحب، كما يوجد في هذه الورشة آلة لصنع الأغلفة التي تصنع بالبلاستيك الملون حسب غلاف كل قارورة.

ج / ورشة التعبئة : يوجد في هذه الورشة ثلاث قنوات تعبئة :

الأولى : يتم فيها تعبئة القارورات ذات السعة 0.75 ل

الثانية : يتم فيها تعبئة أكياس الجافيل ذات السعة 0.25 ل بتركيز (32)

الثالثة: يتم فيها تعبئة كل من الجافيل ذو التركيز (12 ° كلورمترية) بالإضافة إلى الصانيبو، فريزيل، صانيبو لغرض تعبئة القارورات لابد من المرور بعدة مراحل وهي:

ترتيب القارورات على مسار السلسلة حيث تمر الواحدة تلو الأخرى ويتم تعبئتها ميكانيكيا عن طريق الضغط على الزر، حيث يتم تعبئتها وتوقيفها من طرف العامل.

بعد تعبئة القارورات يتم وضع الغلاف يدويا بعدها يتم وضع غلاف بلاستيكي حول كل 8 قارورات وتمر بالفرن من أجل إلصاق الغلاف عليها.

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

المبحث الثاني : مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة: " Enad shymeca "

المطلب الأول : حقيقة المحاسبة العامة في مؤسسة " Enad shymeca "

من بين أهم الأدوات التي تستعملها مؤسسة " Enad shymeca " في عملية مراقبة التسيير هي المحاسبة العامة ، كونها إلزامية التطبيق. و أهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في المؤسسة تتمثل في:

- جمع و تسجيل و تحليل مختلف العمليات الممكن التعبير عنها بالنقود.
- حساب نتائج النشاط : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، النتيجة الصافية، وغيرها.
- السماح بمعرفة مدى تطور ذمة المؤسسة (الأصول والخصوم) .
- التمكين من المتابعة الشهرية للتدفقات المالية في المؤسسة.
- تزويد مختلف المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات اللازمة (الزبائن، الموردون، البنوك، مصالح الضرائب، هيئات رقابية أخرى...) .

كل هذا خضوعاً للمعايير المحاسبية الدولية وللقانون المحلي قبل ذلك إذ تتم الدورة المحاسبية وتُمر بكل مراحلها بعناية وتنسيق بين المصالح إلا أنه لم يسعنا الإستدلال في عملنا وبحثنا داخل مصلحة المحاسبة والمالية بالكثير من النماذج أو البيانات ولكن قد توصلنا إلى أن الدورة المحاسبية تتم على الشكل التالي :

- 1- التقييد : بعد تحديد نوع العملية وطبيعتها يتم تقييدها في دفتر اليومية لدى المحاسب والذي بدوره يعامل معظم الحسابات بنظام الإعلام الآلي عن طريق برامج وتطبيقات حديثة
- 2- إعداد ميزان المراجعة : وبشكل ألي أيضاً يتم إعداد ميزان المراجعة والذي يتكون من جميع الأصناف والحسابات
- 3- الجرد المادي الذي يليه الجرد المحاسبي وهي عملية تمهد لإتمام الدورة المحاسبية
- 4- إعداد القوائم المالية : إذ يتم إعداد القوائم الأساسية والضرورية دون باقي القوائم التي تعتبر ملحقات وإضافات ثانوية .

وفيما يلي سنقوم بعرض القوائم الأساسية والتي تتمثل في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي تحت تصرف وإشراف مصلحة المحاسبة والمالية لدى المؤسسة:

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

أولاً : إنشاء قائمة المركز المالي (الميزانية المالية) للسنوات 2015 - 2016 :

1- جانب الأصول :

الجدول رقم (05) : ميزانية الأصول 2015 - 2016

اسم الحساب	2016			2015
	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات وحسائر القيمة	القيمة الصافية	القيمة الصافية
أصول غير متداولة				
فارق الشراء				
التشittات المعنوية	29914.53	25213.69	4700.84	9829.05
التشittات العينية			218803672.1	208097038.10
الأراضي	200117720.00		200117720.00	200117720.00
المباني	106386148.25	99906344.30	6479803.95	6779803.95
التشittات العينة الأخرى	195443175.53	183237227.36	12206148.17	1199514.16
التشittات في شكل إمتياز				
التشittات الجاري إنجازها	47228492.41		47228492.41	44423145.28
التشittات المالية				
الإستثمارات في الأسهم				
الإستثمارات الأخرى والمبالغ المستحقة القبض				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها				
سندات أخرى مثبتة				

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad

" shymeca "

200683.88	200683.88	141324.00	342007.88	قروض وأصول مالية غير جارية
8253888.96	9338742.34		9338742.34	ضرائب مؤجلة
260984585.28	275576291.59	283310109.35	558886400.94	مجموع الأصول الغير متداولة
				أصول متداولة
39923954.79	69021553.02	7235574.05	76257127.01	خزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة
35434852.79	47159553.45	104829099.42	151988652.87	الزبائن
7251438.40	7428503.77	6193023.15	13621526.92	المدينون الآخرون
37640191.38	36717598.84		36717598.84	ضرائب مماثلة
				الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
8535238.08	12546771.17		12546771.17	الخزينة
128785675.44	172873980.25	118257696.62	291131771.17	مجموع الأصول المتداولة
389770260.72	448450271.84	401567805.97	850018077.81	مجموع الأصول

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على مصادر المؤسسة

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

2- جانب الخصوم :

جدول رقم (06) : ميزانية الخصوم 2015-2016

الخصوم	الملاحظة	2015	2016
الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		257440000.00	257440000.00
رأس مال غير مستعان به			
أقساط وإحتياطيات		370694191.70	370694191.70
فوارق إعادة التقييم			
النتيجة الصافية		-322451.89	-17757710.47
رأس مال آخر -تقرير جديد		-582676517.63	-564188483.07
حسابات الإرتباط		158307716.13	109365233.15
رؤوس أموال خاصة أخرى / الترحيل من جديد			
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		203442938.31	155553231.31
الخصوم الغير جارية			
قروض وديون مالية		651764.90	651764.90
ضرائب (المؤجلة والمتراكمة)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		36011526.57	29325816.10
مجموع الخصوم الغير جارية		29977581.00	36663291.47
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقه		186700001.81	194775478.83
ضرائب		1292369.34	1538837.46
ديون أخرى		16000609.14	12276193.89

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة " Enad
shymeca "

			خزينة سلبية
204239448.41	208344042.06		مجموع الخصوم جارية
389770260.72	448450271.84		المجموع العام للخصوم

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على مصادر المؤسسة

الجدول رقم (07) : جدول قائمة الدخل (حسابات النتائج)

2015	2016	البيان
53292780,68	22,139927728	انتاج مباع
7736845,76	3448871,57	انتاج مخزن
		انتاج المؤسسة لذاتها
		انتاج الدورة
61029626.44	143376599,79	1- إنتاج الدورة
-37504638,41	-77891104,38	المشتريات من المواد الأولية
-9074296,69	-13924774,04	خدمات خارجية اخرى
-46578935,10	-91815878,42	2- الاستهلاك السنوي
14450691,34	51560721.37	3- القيمة المضافة للاستغلال
-29694499,96	-36047518,42	مصاريف المستخدمين
-904008,84	-1740892,90	ضرائب و رسوم و إقتطاعات مماثلة
-16147817,46	13772310,05	4- الفائض الإجمالي للاستغلال EBE
471358,63	1244455,04	المنتجات العمالية الأخرى
-3408074,80	-9722247,81	الأعباء العملية الأخرى
-119031320,63	-7800076,69	الخصائص للامتلاكات و التموينات و خسائر القيمة
120569836,63	975955,77	الاسترجاعات عن خسائر القيمة و التموينات
-17546017,63	-1529603,64	5- النتيجة العملية

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad "

shymeca "

	215732,00	إيرادات مالية
	-93433,63	مصاريف مالية
	122298,37	6- نتيجة مالية
-17546017,63	-1407305,27	7- نتيجة العادية قبل الضريبة
		الضريبة على الدخل العادي
-211692,84	1084853,38	ضرائب مؤجلة على النتيجة العادية
182070821,70	145812742,60	إجمالي انتاج النشاط العادي
199828532,17	-146135194,49	إجمالي إعباء النشاط العادي
-17757710,47	-322451,89	النتيجة الصافية للنشاط العادي
		العناصر غير العادية(المنتجات)
		العناصر غير العادية(الاعباء)
		صافي النتيجة الغير العادية
-17757710,47	-322451,89	نتيجة النشاط الصافية

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الملاحق

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة " Enad shymeca "

المطلب الثاني : نظام الموازنات التقديرية داخل قسم مصلحة التخطيط ومراقبة التسيير لمؤسسة

" Enad shymeca "

مما لا شك فيه أن نظام الموازنات التقديرية يعتمد بدرجة الأولى على المعلومات المحاسبية المستمدة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لا سيما تلك الخاصة بالسنوات السابقة كما هو الحال مع مصلحة التخطيط ومراقبة

التسيير لمؤسسة " Enad shymeca "

إذ يعتمد رئيس المصلحة في إعداد الموازنات التقديرية على المعلومات المستمدة من المحاسبة العامة والتي بدورها تهتم بمتابعة كل العمليات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وتطبق على مستوى المؤسسة بشكل كلي ، دون الاعتماد على المعلومات التحليلية وذلك لعدم استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة نظراً لأسباب كثيرة منها تعدد المنتجات وتنوع النشاط ما بين صناعي وتجاري .

ف نجد الموازنات التقديرية قد تعددت في المؤسسة كما يلي :

- الموازنات التقديرية للمبيعات : شهرية فصلية سنوية (تكون شاملة).
- الموازنات التقديرية الخاصة بالإنتاج : شهرية فصلية سنوية (تكون شاملة).
- الموازنات التقديرية الخاصة بالمشتريات : شهرية فصلية سنوية (تكون شاملة).
- الموازنات التقديرية للأعباء (خدمات ، أجور

إلا أن الحاسب الآلي الذي يستعمل لدى مصلحة مراقبة التسيير في المؤسسة يمكنه جمع البيانات المتمثلة في ملفات من جداول excel في وثيقة واحدة تشمل رقم الأعمال المتوقع وجميع الأعباء الأخرى مروراً بالتغير الكمي للمستخدمين وصولاً إلى النتائج ومؤشرات الإنتاجية

هذا وتعتمد في إنجازها للميزانيات التقديرية على مبدأ التوقيت إضافةً للمبادئ الأخرى كالشمولية والتقدير والمرونة فتقوم بإنجاز الموازنات بشكل يومي وشهري وصولاً إلى النموذج السنوي للميزانية التقديرية والذي سنوضحه من خلال ما حصلنا عليه من معلومات لدى المؤسسة في المثال التالي وهي الميزانية المتوقعة لسنة

2016

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

الجدول رقم (08) : الموزانة التقديرية لسنة 2016 (الوحدة بالمليون)

البيان	المجموع العام
قيمة الإنتاج	132054
رقم الأعمال	157053
المخزون النهائي	0
الإنتاج السنوي	157053
المشتريات المستهلكة	81600
الخدمات الداخلية	3600
المقاومات العامة	
للإيجار	2400
نفقات الإيجار والشحن	325
إصلاح وصيانة	
الخدمات الخارجية الأخرى	938
الموظفين خارج الشركة	
أجور الوسطاء والرسوم	
إعلان . منشور . العلاقات العامة	330
نقل البضائع . نقل الموظفين	
المهمات والاستقبالات	242
رسوم الخدمات البريدية و الاتصالات السلكية واللاسلكية	263
الخدمات المصرفية	103
مساهمات مختلفة	
. تخفيض . حسم على خدمات أخرى	520

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

85200	الإستهلاك السنوي
71853	القيمة المضافة
34999	أعباء المستخدمين
21921	أجور المستخدمين
12682	مساهمات صندوق الضمان الإجتماعي
396	أعباء اجتماعية أخرى
3141	الضرائب والرسوم
33713	فائض الإستغلال الإجمالي
1380	اهتلاكات
32333	النتيجة العادية
56	العمالة
48	عدد عمال دائمون
6	عدد عمال مؤقتة
2	عدد عمال أصحاب العقود CTA
54%	نسبة المواد المستهلكة من الإنتاج
46%	معدل القيمة المضافة من رقم الأعمال
1283%	نسبة العمالة من القيمة المضافة
49%	نسبة مصاريف المستخدمين من القيمة المضافة
22%	نسبة مصاريف المستخدمين من رقم الأعمال

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على مصادر المؤسسة

وفيما يلي شرح لبعض العمليات من الجدول :

القيمة المضافة = رقم الأعمال - الإستهلاك السنوي

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة " Enad shymeca "

فائض الإستغلال الإجمالي = القيمة المضافة - (أعباء المستخدمين + ضرائب ورسوم)

نسبة المواد المستهلكة = مواد مستهلكة / إنتاج سنوي

معدل القيمة المضافة = القيمة المضافة / رقم الأعمال

نسبة العمالة = القيمة المضافة / عدد العمال

نسبة مصاريف المستخدمين من القيمة المضافة = مصاريف المستخدمين / القيمة المضافة

نسبة مصاريف المستخدمين من رقم الأعمال = مصاريف المستخدمين / رقم الأعمال

كما وقد اعتمدت المؤسسة أو مصالح مراقبة التسيير في إعداد هذا الجدول أعلاه والمتمثل في الميزانية التقديرية لسنة 2016 على مؤشرات سنوات سابقة وتنبؤات ناتجة عن معطيات أخرى مختلفة مستخرجة من المحيط الخارجي للمؤسسة من منافسين وعملاء وأعاون خارجيين وداخلي من حوادث وظروف خاصة بالسنة قيد التنبؤ والتقدير وبناء على إمكانية المؤسسة أيضا ووضعية السوق .

هذا ولم نجد أن المؤسسة قد استعملت أساليب رياضية و إحصائية مثل : طرق الإحصاء كالمربعات الصغرى أو طرق الانحدار أو البرمجة الخطية الخاصة بالإنتاج أو أي من الطرق الذكية التي تفيد الدقة في التنبؤ والتقدير وقد يعود ذلك ربما لعدم كفاءة العاملين على ذلك أو لنقص في الحوكمة والرشاد داخل المؤسسة .

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير دراسة تطبيقية لمؤسسة Enad " shymeca "

خاتمة الفصل:

سمحت أدوات مراقبة التسيير بكشف الغطاء عن الأسباب الفعلية في مستوى إنتاجية مؤسسة Enad " shymeca" المتوسط عموماً إذا ما قارناه بمستويات مؤسسات أخرى لا سيما الخارجية منها أو تلك الرائدة في السوق الخارجية .

فنجدها عاجزة عن التصدير أو إنشاء سوق بالخارج ، وكيف ذلك وهي كمعظم باقي مؤسسات الوطن بالكاد تلتزم بالمعايير الدولية لاسيما من الناحية الرقابية إذ يقتصر وجود الأدوات الرقابية للتسيير في مؤسسة Enad " shymeca" على الأدوات التقليدية فقط دون الأدوات الحديثة كما رأينا وتطرقنا في هذا الفصل وذلك لابد أن يعود لأسباب أو كما نسميها معوقات لناكد صحة فرضيتنا لفظاً وهذا مايبينه الواقع ويعكسه من مدى معاناة المؤسسات العمومية من تبعات تحرير الإقتصاد كعدم قدرتها على المنافسة وتراجع حصتها في السوق .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

إن من أهم العوامل التي تساعد على تسيير المؤسسة وقيادتها نحو تحقيق أهدافها هو الإستعمال الجيد لأدوات مراقبة التسيير، ولعل موضوعنا يكون من بين أهم المواضيع إذ يناقش ذلك .

فبالإعتماد على الجانب العملي الذي لامسنا به مؤسسة (enad shymeca) تطرقنا إلى أهم الأدوات الممكن إستعمالها في المؤسسة الوطنية لنجد فيها أدوات رقابية متمثلة في المحاسبة العامة و الموزانات التقديرية ولوحة القيادة كلها أدوات تقليدية تحول دون تحقيق المؤسسة للرقابة الإستراتيجية والتي بدورها تقتضي الإقتصار على الحد الأدنى من المعلومات اللازمة لإعطاء صورة حقيقية عن الأحداث ،والإبتعاد عن القصور التقليدي المرتبط بكون النظام الرقابي يعطي كما هائلاً وكبيراً من المعلومات وبهذا نكون قد أكدنا صحة فرضيتنا الأولى .

وتفسيراً لذلك أي لوجود معوقات تحول دون إستعمال المؤسسة للأدوات الحديثة في مراقبة التسيير وإقتصارها على المحاسبة العامة التي تطبق بشكل قانوني و إلزامي و الموزانات التقديرية التي تطبق بشكل تقليدي ولوحة القيادة التي لاتعبر بدقة عن سير نشاط المؤسسة نظفي إلى فرضيتنا الثانية دعماً يؤكد صحتها . فنجد أن من بين أهم أسباب وجود المعوقات هو عدم إستقلالية المؤسسة إدارياً وهذا يعتبر مشكلاً بالنسبة للمؤسسات العمومية خصوصاً وفي الدول النامية بالأخص وذلك لضعف الرقابة لديها بشكل عام .

ومن خلال المقارنة التي تمت بين الطرح النظري لأدوات مراقبة التسيير وواقع تطبيقها سمح لنا باستخلاص بعض النتائج التي تدور في مجملها حول الدور الفعال الذي يلعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات عموماً، كما نعلم أنه عندما تنجح مؤسسة معينة في ابتكار أداة أو أسلوب ويؤدي إستخدامه أو تطبيقه إلى نتائج مرضية غالباً ما يتم وضعه في إطار نظري ليصبح دليلاً ومرجعاً تعتمد عليه باقي المؤسسات غير أن إستعماله من طرف الغير لا يؤدي إلى نفس النتائج وهذا ما أعطى مؤسستنا الوطنية (enad shymeca) بعض المبررات لتبنيها الطرق التقليدية في التسيير كما لاتعتبر هذه الأخيرة مغزى يمكن التفاضل به وإنما لابد لمؤسساتنا أن لاتعتمد بشكل كلي على ماوصل إليه الغرب وتنتظر نتائج إيجابية بل لابد لها من أن تنشئ لنفسها أدوات وأساليب منبثقة من أعماق بيئتها فتناسب وظروفها الخاصة .

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع:

أولاً: الكتب

- 1- مبادئ المحاسبة (1) المملكة العربية السعودية – المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني.
- 2- عبد الرحمان عطية- المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي.
- 3- محمد خليل . عبد الحميد أحمد . منى عبد السلام . مراقبة التسيير في المؤسسة . شبكة الأبحاث والدراسات الإقتصادية.
- 4- محمد شريف توفيق دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - مقدمة المحاسبة المالية (الجزء الاول) - ولاية بنسلفانيا بالولايات المتحدة.
- 5- محمود جاسم الصميدعي والدكتورة ردينة عثمان يوسف مدخل في الإقتصاد الإداري دار المناهج للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2006م-1428هـ .
- 6- سيد عطالله السيد - التدريب المحاسبي والمالي - الطبعة الأولى 2013 دار الراهبة للنشر والتوزيع
- 7- عبد الرزاق بن حبيب . اقتصاد المؤسسة . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2000 .
- 8- ناصر نور الدين عبد اللطيف . الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات . كلية التجارة جامعة الإسكندرية . الدار الجامعية 2004
- 10- أيتن محمود النرجوشي . تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولي المنهل 2008

ثانياً: المذكرات

- 1- زابي مريم . عيسى عيدة . مراقبة التسيير كنظام المعلومات . مذكرة شهادة الماستر . البويرة 2011-2012
- 2- دادة عبد الحميد . أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على إتخاذ القرارات داخل المؤسسة . مذكرة الماجستير . جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014
- 3- بولال سهيلة . مراجعة مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . مذكرة ماستر . جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014-2015
- 4- طويل رشيد . تسيير وتحليل الأموال العمومية . مذكرة لنيل شهادة الماجستير . جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان

- 5- هاج عبد الرحمان . أثر مراقبة التسيير على الرفع المالي من مستوى الأداء المالي. مذكرة ماستر . جامعة قاصدي مرياح ورقلة . سنة 2012
- 6- فقيه أميرة . استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية . مذكرة لنيل شهادة الماستر 2015.2016 جامعة محمد خيضر - بسكرة
- 7- حسيني سفيان عبد القادر. دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - سنة 2014-2015.
- 8- عبد الرحمان عطية - المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي
- 9- مواي بخرية والأستاذة المساعدة بن زعيط وهيبية ، بقسم علوم التسيير الموازنة التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار جامعة مستغانم .
- 10- بن رباله جهيدة الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة إقتصادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 11- هادي خالد مذكرة لنيل شهادة الماجستير دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر - بسكرة-
- 12- مرابطي نوال مذكرة لنيل شهادة الماجستير أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة - الجزائر-
- 13- محمد الخطيب نمر مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مرياح بورقلة-2006.
- 14- سالمى ياسين . الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر 03. سنة 2009-2010 .
- 15- بونقيب أحمد . دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير . مذكرة الماجستير . جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2006 .
- 16- بن لخضر محمد العربي . دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه . جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - سنة 2014-2015 .

- 17- التوهامي جدواني .محمد جدواني .إستخدام أسلوب لوحة القيادة للرفع من الفعالية التنظيمية .مذكرة
ماستر.جامعة العربي التبسي - تبسة .
- 18-صخري جمال عبد الناصر_ التحليل_ المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر
مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- جامعة قاصدي مرباح -
ورقلة.
- 19-أمين بن سعيد . نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين
الأداء . مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 2009 -
2010 .
- 20- سعاد حمدية. إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة
الخدمة الصحية .مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة
محمد خيضر بسكرة .
- 22-إلهام محيريق .متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة . مذكرة تخرج تدخل ضمن
متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير 2013-2014.
- 23 -ناصر نور الدين عبد اللطيف .الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات . كلية
التجارة جامعة الإسكندرية .الدار الجامعية 2004 .
- 24 - سكوم أمينة شاشوة فاطمة .محاولة اعداد لوحة القيادة الإستشراافية . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر . المركز الجامعي البويرة 2011-2012.

ثالثا : المجالات

- 1- محمد الصغير قريشي . واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. جامعة ورقلة -
مجلة الباحث. العدد 2011/09
- 2- صالح بلاسكة . نور الدين مزباني .مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات .مجلة
أداء المؤسسات الجزائرية -العدد 04 / ديسمبر 2013 .
- 3- زينب جبار يوسف . هيفاء عبد الغني عودة . أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في
القرارات الادارية . مجلة جامعة بابل- العلوم الانسانية - المجلد 22 - العدد 4 - 2014.

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- El bachir Rouimi .Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise. IBN ZOHR - la licence dans la gestion 2010
- 2- H. Bouquin, Comptabilité de Gestion, Sirey, 1993..
- 3 - Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007.

الملاحق

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016		2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		29 914,53	25 213,69	4 700,84
Immobilisations corporelles				
Terrains		200 117 720,00		200 117 720,00
Bâtiments		106 386 148,25	99 906 344,30	6 479 803,95
Autres immobilisations corporelles		195 443 375,53	183 237 227,36	12 206 148,17
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		47 228 492,41		47 228 492,41
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		342 007,88	141 324,00	200 683,88
Impôts différés actif		9 338 742,34		9 338 742,34
TOTAL ACTIF NON COURANT		558 886 400,94	283 310 109,35	275 576 291,59
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		76 257 127,07	7 235 574,05	69 021 553,02
Créances et emplois assimilés				
Clients		151 988 652,87	104 829 099,42	47 159 553,45
Autres débiteurs		13 621 526,92	6 193 023,15	7 428 503,77
Impôts et assimilés		36 717 598,84		36 717 598,84
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		12 546 771,17		12 546 771,17
TOTAL ACTIF COURANT		291 131 676,87	118 257 696,62	172 873 980,25
TOTAL GENERAL ACTIF		850 018 077,81	401 567 805,97	448 450 271,84

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2016	2015
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		257 440 000,00	257 440 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		370 694 191,70	370 694 191,70
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-322 451,89	-17 757 710,47
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-582 676 517,63	-564 188 483,07
Comptes de liaison		158 307 716,13	109 365 233,15
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		203 442 938,31	155 553 231,31
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		651 764,90	651 764,90
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		36 011 526,57	29 325 816,10
TOTAL II		36 663 291,47	29 977 581,00
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		194 775 478,83	186 700 001,81
Impôts		1 292 369,34	1 538 837,46
Autres dettes		12 276 193,89	16 000 609,14
Trésorerie passif			
TOTAL III		208 344 042,06	204 239 448,41
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		448 450 271,84	389 770 260,72

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

E.N.A.D SHYMECA U/SAIDA

Z I SAIDA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098310380008242

EDITION_DU:19/04/2017 10:47

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		139 927 728,22	53 292 780,68
Variation stocks produits finis et en cours		3 448 871,57	7 736 845,76
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		143 376 599,79	61 029 626,44
Achats consommés		-77 891 104,38	-37 504 638,41
Services extérieurs et autres consommations		-13 924 774,04	-9 074 296,69
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-91 815 878,42	-46 578 935,10
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		51 560 721,37	14 450 691,34
Charges de personnel		-36 047 518,42	-29 694 499,96
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 740 892,90	-904 008,84
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		13 772 310,05	-16 147 817,46
Autres produits opérationnels		1 244 455,04	471 358,63
Autres charges opérationnelles		-9 722 247,81	-3 408 074,80
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-7 800 076,69	-119 031 320,63
Reprise sur pertes de valeur et provisions		975 955,77	120 569 836,63
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-1 529 603,64	-17 546 017,63
Produits financiers		215 732,00	
Charges financières		-93 433,63	
VI-RESULTAT FINANCIER		122 298,37	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-1 407 305,27	-17 546 017,63
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 084 853,38	-211 692,84
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		145 812 742,60	182 070 821,70
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-146 135 194,49	-199 828 532,17
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-322 451,89	-17 757 710,47
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-322 451,89	-17 757 710,47



PE SOCIETE D'HYGIENE MENAGERE & CORPORELLE DE L'ALGERO

UNITE DE PRODUITS D'ENTRETIEN DE SAIDA

Flash d'activité journalière

journée du 08/01 /2016

produits	Stock initial	production/entrée		vente Q=u		Stock final	sortie
		journée	cumulée	journée	Cumulée		
JAVEL 12° 0,9 l	8809	0	0	0	1020	8809	
JAVEL 12° 0,75 l	3072	0	0	0	0	3072	
JAVEL 32° doses	2503	0	0	0	0	2503	
Esprit de sel 0,75l	5014	0	4866	0	0	5014	
sanibon 0,9 L	20	0	0	0	0	20	
CRESYL NOIR 0,9L	0	0	0	0	0	0	
Gel NadHaf 0,9L	3232	0	2544	0	600	3232	
Noor vaisselle 0,75L	1140	0	0	0	0	1140	
Telj 500 G Etuis	16099	0	0	0	0	16099	
Telj 3 KG Valisettes	3475	0	0	0	0	3475	
Telj 03KG SEAU	1414	0	0	0	0	1414	
Noor sachet 350G	5578	0	0	0	0	5578	
Noor sachet 550g	9863	0	0	0	0	9863	
Liquide referoidissement 5l	2643	2400	10738	0	0	2643	
Liquide referoidissement 5l -20°	0	0	0	0	0	0	
Liquide referoidissement 2l	599	0	1160	0	0	311	
Liquide referoidissement 24l	19	0	0	0	0	10	
Shampooing auto 5l	684	0	0	0	0	684	
Shampooing auto 2l	5942	0	0	0	0	5654	
lave glace 2l	5909	0	0	0	0	4757	
Eau Acidulée 1l	31	0	84	0	0	31	
Eau déminéralisée 1l	2514	0	0	0	0	1866	
Polish tableau de bord 0,5l	0	0	0	0	0	0	
Renovateur plastique 0,5l	0	0	0	0	0	0	
Nettoyant jantes 0,5l	200	0	0	0	0	100	
Nettoyant moquette 0,5l	0	0	0	0	0	0	
Total en tonnage	32T	12T000	62T033	0	1T46	34T	
Taux de réalisation	/	/	/	/	/	/	
Total en valeur ht/kda	7967	939	4949	0	104	7994	
Taux de réalisation	/	112%	31%	0%	1%	/	